



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

3

2016

Problematiche tributarie e soluzioni rinvenibili nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

di Carlos María López Espadafor

*Professore ordinario di Diritto finanziario e tributario
Università di Jaén*

ABSTRACT

From a taxation perspective, we can extract from the European Union Fundamental Rights Charter not only the potential impact upon human rights in the field of taxes, but also the essential performance lines of the material principles of tax justice in the Union competence fields, which are mainly located in indirect taxation, and in many cases with a certain environmental background. This can be done because the property right is expressly enshrined as a fundamental one in the above-mentioned Charter, a right from which much of the core of such principles can be inferred.

KEYWORDS: *European Union - principles of tax justice - fundamental rights*

SINTESI

Nella prospettiva tributaria, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea possono ricavarsi non solo la possibile incidenza dei diritti umani in materia di imposte, ma anche le linee essenziali dell'attuazione dei principi materiali di giustizia tributaria negli ambiti di competenza dell'Unione, ambiti in tal senso rappresentati principalmente dall'imposizione indiretta e in molti casi inerenti alle materie ambientali. Questo si può fare in funzione dell'esplicita consacrazione, contenuta nella Carta, del diritto di proprietà come diritto fondamentale, diritto dal quale si può ricavare gran parte del nucleo di tali principi.

PAROLE CHIAVE: *Unione Europea - principi di giustizia tributaria - diritti fondamentali*

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Proprietà e armonizzazione fiscale – 3. Competenze delle istituzioni dell'Unione europea e giustizia tributaria – 4. Prospettiva europea della non confiscabilità – 5. Diritto alla proprietà privata e non confiscabilità – 6. La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – 7. Limiti razionali – 8. Il principio di progressività in materia tributaria – 9. Politica fiscale dell'Unione europea e imposte indirette

1. Introduzione

Quando si analizza la problematica o l'importanza tributaria dei diritti umani o dei diritti fondamentali a partire dalla disciplina dell'Unione Europea in materia di tali diritti, si è soliti focalizzare l'attenzione e iniziare tale ricerca dalla rimessione di tale disciplina da parte dell'Unione alla Convenzione Europea sui diritti umani:

prendendo in considerazione la giurisprudenza del Tribunale Europeo, in funzione di tale remissione o assunzione di competenze, si giunge a considerare un ambito materiale d'incidenza che va oltre l'ambito comunitario isolatamente considerato.

Tuttavia, anche all'interno dell'ambito strettamente comunitario o dell'Unione Europea, è necessario riconoscere la centralità che deve avere la Carta dei diritti fondamentali dell'UE, con la consacrazione espressa del diritto di proprietà. Oltre alle implicazioni in materia tributaria proprie del rispetto di questo diritto fondamentale in se stesso, potranno da esso attingersi nella Carta una serie di direttrici essenziali riguardo a come deve essere intesa la vigenza dei principi materiali di giustizia tributaria negli ambiti di competenza dell'Unione Europea.

Il diritto alla proprietà privata rappresenta un limite essenziale in materia impositiva, sia a livello statale che a livello europeo. Tale diritto è stato definito come diritto fondamentale, non solo nelle costituzioni di ogni Stato membro, ma anche all'interno del Diritto dell'Unione Europea. In assenza di una regolamentazione dei principi fondamentali della giustizia fiscale nei Trattati dell'Unione Europea, il fatto che in tale documento si consacrino il diritto alla proprietà, può certamente rappresentare un importante limite in materia di armonizzazione fiscale a livello europeo. Tralasciando ciò, considerando il riconoscimento a livello europeo del diritto di proprietà, si potrebbero ricavare alcuni di questi principi, specialmente il principio di non confiscabilità in materia tributaria.

2. Proprietà e armonizzazione fiscale

Obiettivo di questo studio è determinare in che modo il diritto di proprietà possa limitare certe misure di armonizzazione fiscale dell'Unione Europea. La consacrazione a livello europeo del diritto alla proprietà privata è divenuta nel corso degli anni un'importantissima garanzia tributaria.

All'interno del Diritto originario dell'Unione Europea, non esiste una definizione dei principi materiali di giustizia tributaria. L'Unione è titolare di un Potere Tributario, in quanto ha il potere di creare norme in materia tributaria. Nel caso

delle risorse proprie di natura tributaria, come i diritti doganali, tale potere è predisposto non solo alla protezione del mercato comunitario ma anche all'ottenimento di entrate per l'Unione. Nel caso dell'armonizzazione fiscale, tale potere si esercita su imposte che non sono di competenza dell'Unione bensì di ogni Stato membro; tutto ciò senza alcun pregiudizio, che l'esistenza dell'Imposta sul Valore Aggiunto - Imposta armonizzata - serva come base per la strutturazione di una risorsa propria dell'Unione.

Si tratta dunque di un Potere Tributario che viene esercitato in assenza di una cornice normativa comunitaria che ne delimiti espressamente le norme in materia di giustizia tributaria.

Tra i diritti fondamentali riconosciuti dal Diritto dell'Unione, s'incontra il diritto alla proprietà privata, il quale può fungere da limite in materia tributaria. Addirittura, in alcuni Stati membri, determinati principi di giustizia tributaria sono stati dedotti dalla consacrazione di detto diritto nelle proprie Costituzioni.

In considerazione del fatto che l'armonizzazione fiscale incide essenzialmente sulle imposte indirette (e che le più importanti tra queste sono armonizzate), questo studio ci porterà a constatare come il diritto di proprietà possa fungere da limite in materia di imposizione indiretta.

All'interno della disciplina nazionale i principi di giustizia tributaria rappresentano o comunque dovrebbero rappresentare il riferimento essenziale come limite principale alla creazione legislativa tributaria.

Nei sistemi tributari degli Stati membri dell'Unione Europea, alcune delle imposte armonizzate conformi a direttive comunitarie si presentano come figure indispensabili agli stessi sistemi: si pensi essenzialmente all'Imposta sul Valore Aggiunto e alla maggior parte delle imposte speciali.

In relazione a queste imposte, le direttive di armonizzazione fiscale contrassegnano, oltre ad altri elementi essenziali, un minimo imponibile che devono esigere tutti gli Stati; minimo sopra il quale, in linea di principio, possono esigere un'imposizione addizionale, in modo tale che le leggi tributarie di ogni Stato possano stabilire una imposizione maggiore.

A quali principi di giustizia tributaria dovrebbe dunque sottomettersi questo minimo, competenza delle istituzioni dell'Unione Europea?

Come anzidetto, il Diritto Originario dell'Unione Europea non determina espressamente i principi di giustizia tributaria applicabili in ambito di armonizzazione fiscale e quelli ai quali dovrebbe sottomettersi il suo Diritto derivato in materia tributaria.

Ad ogni modo, nel Diritto Originario dell'Unione, il diritto di proprietà si trova consacrato come diritto fondamentale, dal quale si potranno dedurre certi principi o certe norme in materia di giustizia tributaria che potrebbero agire come limite in relazione alle direttive di armonizzazione fiscale.

Diciamo che è un grande ed importante vuoto normativo all'interno del Diritto dell'Unione Europea, che si può tentare di colmare od integrare attraverso un'interpretazione ampia e aggiornata del diritto di proprietà, prendendo anche in considerazione l'accesso alla stessa, nonché i distinti tipi di beni prodotti che possano esserne oggetto.

Si tratta dunque di riempire un importante vuoto in materia di principi di giustizia tributaria nel Diritto dell'Unione Europea, a partire da uno studio del diritto fondamentale alla proprietà privata dalla prospettiva impositiva e, ciò che è ancora più innovativo, essenzialmente dalla prospettiva dell'imposizione indiretta. Quest'ultima prospettiva necessita ancor più di studi sulla giustizia tributaria, in comparazione con il maggior numero di lavori in questo ambito riferiti alla imposizione diretta.

Come già anticipato, i principi materiali di giustizia tributaria vengono studiati maggiormente in relazione alle imposte dirette che a quelle indirette, essendo queste l'oggetto principale dell'armonizzazione fiscale.

Contemporaneamente, come già esposto, all'interno del Diritto Originario dell'Unione Europea, non s'incontra una delimitazione espressa di principi di giustizia tributaria. In alcune norme comunitarie o in alcune Sentenze del Tribunale di Giustizia dell'Unione Europea, si può intuire, in casi ancor più puntuali, un interesse sub-giacente verso il rispetto di alcuni di questi principi.

Come detto però, non esiste fino ad ora una delimitazione dei principi di giustizia tributaria nel Diritto Originario - primario dell'Unione Europea che agisca come limite alla produzione normativa all'interno del Diritto Derivato - secondario della stessa.

Allo stesso tempo, con eccezioni puntuali, la dottrina tributaria ha prestato poca attenzione ai principi di giustizia tributaria in seno al Diritto dell'Unione Europea, in comparazione all'attenzione prestata a detti principi dalla prospettiva della sua analisi costituzionale. Ciò è naturale. Proporzionalmente però, l'attenzione prestata a detti principi a livello dell'Unione Europea, non trova corrispondenza nell'attenzione che la dottrina avrebbe dovuto prestare, in funzione dell'importante ambito impositivo che i suddetti principi colpirebbero.

Poco a poco, in questo senso, si è fatta strada l'attenzione dottrinale nei riguardi dei diritti fondamentali nella loro proiezione tributaria. Nella disciplina dei diritti fondamentali risulta essenziale la prospettiva internazionale, non solo a livello della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e della giurisprudenza del Tribunale e della Corte di Giustizia dello stesso, ma anche a livello della Convenzione Europea dei diritti umani e della giurisprudenza del Tribunale Europeo dei diritti dell'Uomo.

Ebbene all'interno di tale disciplina europea dei diritti fondamentali si trova consacrato il diritto alla proprietà, nel medesimo modo usato nelle Costituzioni in merito allo stesso ambito disciplinare.

Ebbene si tratta ora di delimitare, nella proiezione di tale diritto fondamentale in materia tributaria, fino a dove arriva la disciplina europea e fino a dove arriva quella interna costituzionale. Tale passaggio ci aprirà le porte alla concretizzazione di alcuni principi di giustizia tributaria a livello europeo data la sua necessaria connessione con il diritto alla proprietà privata.

Così, dunque, si deve concretizzare quale valore abbia il diritto di proprietà nella sua proiezione tributaria, quali limiti determinerebbe in relazione alla creazione normativa tributaria, quale significato abbia come diritto fondamentale a livello europeo e, infine, quali principi di giustizia tributaria, come e con quale contenuto,

si potrebbero dedurre a livello europeo della consacrazione di tale diritto. In altre parole, si tratta di capire come agirebbero tali principi a livello europeo come limite all'armonizzazione fiscale e quali sarebbero le norme speciali interpretative che si dovrebbero adottare in questa materia (in funzione del fatto che sono le imposte indirette il principale ambito di competenza delle istituzioni dell'Unione Europea in materia tributaria, come oggetto dell'armonizzazione fiscale).

Tutto ciò che è stato detto in precedenza deve farsi partendo da un'analisi delle carenze della disciplina dei principi materiali di giustizia tributaria a livello interno che ancora possano sussistere per poter analizzare posteriormente con maggior fondamento la carenza quasi assoluta di tale disciplina a livello del Diritto dell'Unione Europea.

È necessario determinare la relazione che a livello interno ha il diritto di proprietà - come diritto costituzionalizzato - con i principi costituzionali di giustizia tributaria. A partire da qui, si potrà determinare in quale misura detta relazione sia estrapolabile al Diritto dell'Unione Europea, di modo che ci possa aiutare a dedurre certi principi, o per lo meno certi parametri di giustizia tributaria (a livello dell'Unione) che possano servire come limiti o cornici necessariamente da rispettare da parte delle direttive di armonizzazione fiscale.

In tutto questo processo sarà essenziale prestare attenzione alle regole che la giurisprudenza europea ci ha fornito fino ad ora in tal senso.

Tutto ciò alla fine dovrà sfociare nella concretizzazione di un limite che ci dica fino a dove arrivi la responsabilità e la competenza statale in questa materia e quali siano i limiti e fino a dove arrivi la responsabilità e la competenza dell'Unione Europea in quest'ambito, determinando contemporaneamente le possibili vie di soluzione agli eventuali conflitti in tal senso.

3. Competenze delle istituzioni dell'Unione Europea e giustizia tributaria

Le istituzioni dell'Unione Europea hanno delle competenze sui tributi attribuite dagli Stati membri, relative specialmente all'armonizzazione fiscale di determinate imposte statali. Tutti gli Stati membri hanno dei principi di giustizia tributaria

molto simili tra loro ma nel diritto originario dell'Unione non esiste una espressa enunciazione di tali principi. Malgrado ciò, non se ne può non tener conto. Attraverso il riferimento al diritto di proprietà nel Diritto Originario dell'Unione Europea, il principio di non confiscabilità può coprire un ruolo essenziale fra i parametri materiali della giustizia tributaria nell'armonizzazione fiscale.

La ricerca della giustizia tributaria rappresenta una questione in sospeso nel processo di integrazione europea, carenza che, ad ogni modo, può rendere difficile che tale integrazione si costruisca su basi giuridico-economiche sufficientemente solide. Quindi, i principi di giustizia tributaria nel Diritto dell'Unione Europea è un tema di indagine non ancora compiutamente esplorato.

Le istituzioni dell'Unione Europea sono titolari di una serie di competenze tributarie attribuite dagli Stati membri, tra queste in particolare l'armonizzazione fiscale di determinate imposte statali.

La costante tensione tra imposte dirette e indirette condiziona la politica socio-economica, tanto da rendersi necessario individuare dei principi costituzionali e legislativi che possano in un certo qual modo limitare il ruolo delle seconde rispetto alle prime e trovare il loro fondamento nel diritto dell'Unione Europea.

Benché nella maggior parte degli Stati membri dell'Unione Europea i principi materiali di giustizia tributaria coincidano nel loro contenuto essenziale, non esiste nel diritto originario dell'Unione una espressa enunciazione di tali principi.

In Spagna, lo studio del diritto tributario si è concentrato sulla preminenza dei principi contenuti nel paragrafo 1 dell'articolo 31 della Costituzione, la *giustizia fiscale dei principi materiali*. L'articolo 131 della Costituzione spagnola, alla fine del paragrafo 1, in relazione al reddito e della ricchezza, ne proclama "la sua più equa distribuzione." Questa dichiarazione finale consacra la Spagna come uno "Stato sociale e democratico di diritto", paragrafo 1 dell'articolo 1 della Costituzione. Da ciò si evince che la dimensione della giustizia sociale e fiscale del nostro Stato, spesso poco analizzata, è stata oggetto, invece, dei primi precetti della Costituzione.

Leggendo in combinato disposto gli articoli 1.1, 31.1 e 131.1 della Costituzione, ricaviamo che in uno Stato sociale e democratico di diritto la redistribuzione della ricchezza si può attuare attraverso le entrate e le spese pubbliche.

Per tale ragione, dinanzi a pressioni fiscali su beni e prodotti esorbitanti, per le quali il prezzo/valore del bene diventa inferiore alle imposte, si sente il bisogno di trovare una norma costituzionale che possa impedire tali eccessi.

Tutto ciò porta a dire che in materia fiscale occorre rispettare il diritto alla proprietà privata, mettendo in discussione la pressione fiscale massima sulla proprietà, anche in relazione ai costi di acquisizione dei beni e prodotti.

E' ovvio che per consumare un bene si deve prima acquisirlo: il problema sorge quando il carico fiscale su un bene o prodotto ostacola in modo sproporzionato illegittimamente la possibilità di acquisizione. Ancora una precisazione, quando si parla di proprietà, la mente corre agli schemi tradizionali della proprietà dei beni immobiliari: occorre invece pensare che la proprietà è un concetto applicabile a qualsiasi tipo di prodotto, in quanto, in linea di principio, per consumare è necessario prima acquistarne la proprietà. Pertanto non possiamo limitarci alla disciplina statale, ma dobbiamo prendere in considerazione l'impatto sul Diritto dell'Unione Europea, in quanto la maggior parte delle imposte indirette sono imposte armonizzate dall'Unione.

Il concetto di non confiscabilità non appare espressamente nella disciplina comunitaria europea, anche se dovrebbe essere un diritto fondamentale non solo sancito dalla Costituzione, ma anche dalla disciplina comunitaria europea dei diritti fondamentali.

La crisi attraversata dall'economia europea e mondiale ha evidenziato la necessità di una maggiore integrazione economica tra gli Stati membri dell'Unione Europea. Due sono gli strumenti essenziali per realizzare una integrazione economica reale: la politica monetaria e la politica fiscale. In materia di politica monetaria si è raggiunta una maggiore integrazione nella zona euro e una maggiore limitazione del deficit pubblico. Nella politica fiscale, continua ad essere applicata la regola dell'unanimità in materia di armonizzazione. Pertanto, solo con

l'unanimità dei rappresentanti dei governi degli Stati membri è possibile adottare le direttive di armonizzazione fiscale. Tale mancanza di legittimazione democratica in materia di armonizzazione fiscale, che non dipende dalla volontà del Parlamento eletto dai cittadini europei, fa sì che sia ancora più sentita la previsione espressa dei principi materiali di giustizia tributaria come limite e garanzia per i contribuenti degli Stati membri dell'Unione Europea, in virtù del primato del Diritto dell'Unione rispetto a quello interno. Perseguire la contemplazione dei principi materiali di giustizia tributaria in sede di armonizzazione fiscale appare un passo necessario per l'ampliamento delle competenze dell'Unione Europea in relazione alla menzionata armonizzazione fiscale.

Vi è, poi, da sottolineare che all'interno degli Stati membri, lo sviluppo dei principi materiali di giustizia tributaria si è verificato soprattutto con riguardo alle imposte dirette. Al contrario, le competenze delle istituzioni dell'Unione Europea in materia di armonizzazione fiscale riguardano essenzialmente le imposte indirette. In tal modo, la previsione dei principi materiali di giustizia tributaria con riferimento all'armonizzazione fiscale, permetterebbe di realizzare l'attuazione di tali principi anche in ordine alle imposte indirette.

Tuttavia, nonostante non esista una previsione espressa di tali principi materiali di giustizia tributaria nel Diritto originario dell'Unione Europea¹, alcuni di questi potrebbero dedursi, come abbiamo accennato, dalla consacrazione del diritto di proprietà come diritto fondamentale all'interno del Diritto originario. Sarebbe un processo in un certo senso parallelo a quello realizzato dagli Stati membri, che hanno dedotto alcuni di tali principi dalla previsione del diritto di proprietà presente nelle proprie Costituzioni nazionali. Tale approccio permetterebbe il rispetto dei principi di capacità economica e soprattutto del principio di non confiscabilità.

¹ Nonostante ciò, come diceva BOSELLO, con riguardo agli Stati membri dell'Unione Europea «i principi costituzionali che ispirano la legislazione tributaria nei singoli Stati sono sostanzialmente i medesimi» *Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità economica europea*, in *Rivista trimestrale di Diritto e procedura civile*, n. 2, 1959, p. 1513.

4. Prospettiva europea della non confiscabilità

In prima approssimazione, potremmo definire il principio della non confiscabilità come il dovere del legislatore fiscale di non applicare imposte che comportino l'annullamento delle capacità economiche del soggetto, causando una tassazione irragionevole. Per questo motivo, la non confiscabilità potrebbe essere avvertita come una estrinsecazione del diritto alla proprietà privata nel settore fiscale.

L'articolo 31 della Costituzione, al comma 1, prevede che il sistema fiscale non possa comportare la confisca dei beni. Di pari passo, il sistema fiscale dovrebbe essere configurato secondo parametri di uguaglianza e progressività, principi "ispiratori" dello stesso. D'altra parte, l'articolo 33 garantisce il diritto alla proprietà privata e mostra al contempo la funzione sociale dello stesso. Questa funzione sociale può essere osservata sotto svariati punti di vista, uno tra questi, senza ombra di dubbio, è il dovere di contribuire.

La dottrina, anche se con approdi variegati, ha riconosciuto il collegamento esistente tra il divieto di confiscabilità e il diritto alla proprietà privata².

Entrambi i concetti sono definiti in due diversi precetti della nostra Costituzione. Occorre interrogarsi se questo significhi che entrambi abbiano un significato diverso o tra loro distante, quando ci muoviamo in materia fiscale. A nostro avviso, la risposta a questa domanda deve essere negativa e si deve riconoscere il collegamento tra i due concetti o idee.

Da un punto di vista giuridico puramente tecnico, in modo più rigoroso e sistematico, non si potrebbe pensare che due disposizioni possano dire la stessa

² Cfr. C. PALAO TABOADA, *La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario*, in *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp. 319-320; G. NÚÑEZ PÉREZ, *La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos*, in *Impuestos*, n. 22, 1991, p. 8; L. SÁNCHEZ SERANO, *Principios de Justicia Tributaria*, Capítulo IV del *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo Segundo, *Derecho Tributario. Parte General*, Comares, Granada, 1996, pp. 91-92; G.J. NAVEIRA DE CASANOVA, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 448; L.M. CAZORLA PRIETO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, Navarra, 2000, p. 112; F. GARCÍA DORADO, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 90.

cosa, perché una delle due sarebbe inutile e di norma il legislatore, o in questo caso il costituente, non fa nulla di inutile. Quindi verrebbe da dire che due regole diverse devono necessariamente identificare due concetti differenti.

In realtà il concetto di proprietà privata è un concetto generale che si applica in tutti i rami del diritto, e quindi anche in materia fiscale. Se così fosse, si potrebbe pensare che la consacrazione generale del diritto di proprietà privata sarebbe sufficiente per impedire che i tributi assumano carattere confiscatorio. E allora, che utilità ci sarebbe ad avere una espressa previsione del principio di non confiscabilità? Sarebbe un significato diverso?

Le competenze delle istituzioni dell'Unione Europea in materia tributaria riguardano essenzialmente le imposte indirette, anche se esistono determinate disposizioni comunitarie che si riferiscono alle imposte dirette. Il Diritto derivante dall'emanazione normativa delle istituzioni dell'Unione Europea deve necessariamente rispettare i postulati sanciti dalle norme di Diritto originario dell'Unione. Peraltro non si riscontra, nel citato Diritto originario, una espressa manifestazione dei principi essenziali in materia di giustizia tributaria. Nulla impedisce, tuttavia, che si possa ricavare il principio del divieto di confiscabilità da alcune disposizioni del Diritto originario dell'Unione Europea e in particolare dal diritto alla proprietà privata.

In sostanza, in materia tributaria, è possibile individuare un doppio binario di tutela dalle violazioni di tali principi, derivanti sia dalla normativa statale che dalla normativa comunitaria. Di conseguenza, in presenza di violazioni dei suddetti principi, accanto alla possibilità di esperire il giudizio dinanzi alla Corte Costituzionale di ogni Stato, sussisterebbe, in ambito comunitario, la competenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di armonizzazione fiscale o di risorse proprie dell'Unione.

Una prima analisi potrebbe indurci a definire il principio di non confiscabilità in materia tributaria come il dovere del legislatore tributario di non stabilire tributi che determinino un prelievo in grado di annullare le possibilità economiche del soggetto e che si tradurrebbero, pertanto, in tributi irragionevoli.

Quando parliamo di un tributo che annulla le possibilità economiche del soggetto non intendiamo riferirci ad un tributo che consenta al soggetto di disporre soltanto del minimo vitale. Riteniamo, infatti, che, affinché il prelievo sia legittimo, ciò che residui in capo al soggetto una volta effettuato lo stesso debba essere quanto più possibile prossimo al risultato economico derivante dalla sua capacità produttiva (intesa quale capacità di produrre reddito) e mai inferiore all'ammontare del tributo prelevato a titolo di sua partecipazione al sostentamento delle spese pubbliche. A questo proposito a volte la dottrina, a nostro parere, è stata oltremodo riduttiva nell'individuazione delle risorse economiche che dovrebbero legittimamente residuare in capo al contribuente a seguito del prelievo tributario.

Va in questo senso, come vedremo più avanti, la consacrazione del diritto alla proprietà privata sancita dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

5. Diritto alla proprietà privata e non confiscabilità

A nostro parere, in virtù di quanto affermato, la non confiscabilità in materia tributaria si presenterebbe come una manifestazione del diritto alla proprietà privata³ in ambito tributario.

Le Costituzioni degli Stati Europei consacrano espressamente il diritto fondamentale alla proprietà privata in materia tributaria. Noi crediamo che il divieto di confiscabilità si debba ancorare al diritto di proprietà privata.

Ad ogni modo occorre domandarsi se il diritto di proprietà privata, che è un diritto generale valido per i diversi rami dell'ordinamento giuridico, possa assumere rilevanza anche in ambito tributario. Se così fosse, si potrebbe pensare che la consacrazione generale del diritto alla proprietà privata sarebbe sufficiente ad impedire che i tributi producano effetti di confiscabilità.

La non confiscabilità può essere intesa come una limitazione al prelievo fiscale che presuppone il rispetto della proprietà privata in ambito tributario.

³ Il diritto di proprietà nasce nell'ambito civile, si consacra nell'ambito costituzionale ed è utilizzato nell'ambito tributario. Sui rapporti tra l'ordinamento civile e quello tributario, cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1998, pp. 6-9.

La proprietà privata riveste una funzione sociale ed il diritto tributario deve attuare una funzione redistributiva della ricchezza di uno Stato sociale e democratico di Diritto. Pertanto, nonostante il prelievo tributario presupponga necessariamente una limitazione della proprietà privata, tale prelievo, per essere legittimo, non può svuotare completamente di contenuto del diritto alla proprietà. Il tributo può sì arginare la proprietà privata, ma non deve arrivare a svilirne del tutto il contenuto. In altri termini, il prelievo tributario può limitare la proprietà soltanto entro un certo limite. Quale è questo limite? Quello determinato da una soglia di tassazione massima che, se superata, inciderebbe sulla natura stessa della proprietà svilendone il contenuto privatistico.

In altri termini, le Costituzioni degli Stati - pur non disconoscendone la funzione sociale - attribuiscono alla proprietà una qualificazione essenzialmente privatistica. Ciò vale a dire che la proprietà - e la sua disponibilità - deve sussistere in maggior misura in capo al contribuente piuttosto che in capo allo Stato. Se così non fosse non avrebbe senso la previsione del diritto di proprietà privata nelle carte costituzionali.

La proprietà privata del contribuente non può avere una proiezione eccessivamente pubblica; i beni e diritti del contribuente non dovrebbero mai essere al servizio del Fisco in misura maggiore che al servizio del contribuente. Questa regola verrebbe violata da un Sistema tributario che imponesse un prelievo di tipo confiscatorio.

Potremmo dire banalmente che se lo Stato⁴ prelevasse più del 50 per cento del reddito saremmo in presenza di una tassazione confiscatoria, poiché nelle tasche del contribuente rimarrebbe un *quantum* inferiore rispetto all'introito dello Stato.

La stessa cosa si verificherebbe, nelle imposte sul consumo, se nell'acquistare un bene, il contribuente finisse per *soffrire* imposte pari a più della metà del prezzo finale del bene (imposte incluse); per esempio, se il prodotto costa 100 euro e di questi più di 50 corrispondono all'imposta sul valore aggiunto ed alle accise, ci troveremo davanti ad una situazione, in linea di principio, confiscatoria.

⁴ E, ovviamente, gli altri enti pubblici.

6. La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

La proibizione della confiscabilità nel Sistema tributario europeo si potrebbe far derivare dalla protezione della proprietà privata nell'Unione Europea. All'interno del Diritto dell'Unione troviamo una consacrazione del diritto alla proprietà privata nonostante nemmeno in quell'ambito si possa rinvenire una protezione espressa del principio di non confiscabilità del Sistema tributario. La consacrazione del diritto alla proprietà privata nell'ambito di Diritto Comunitario può essere individuata partendo dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che ha sostenuto come i principi generali o diritti fondamentali contenuti nelle Costituzioni degli Stati membri siano parte integrante (anche) del Diritto Comunitario. A questo si aggiunge la consacrazione del diritto alla proprietà privata contenuta nella Carta Europea dei diritti fondamentali. In tale Carta, il diritto alla proprietà è contemplato in modo asettico, senza che venga qualificata come privata, sebbene dal contesto in cui si colloca non vi sia dubbio che il senso della norma comunitaria faccia riferimento alla proprietà privata quale nucleo essenziale del diritto di proprietà.

Il progetto del Trattato con il quale si intendeva sottoscrivere una Costituzione per l'Europa, poi sostituita dal Trattato di Lisbona (dal quale è stato eliminato il contenuto di tale Carta), sanciva al comma 1 dell'articolo II-17 che: «Ogni individuo ha il diritto di godere della proprietà dei beni che ha acquistato legalmente, di usarli, di disporne e di lasciarli in eredità. Nessuno può essere privato della proprietà se non per causa di pubblico interesse, nei casi e nei modi previsti dalla legge e contro il pagamento in tempo utile di una giusta indennità per la perdita della stessa. L'uso dei beni può essere regolato dalla legge nei limiti imposti dall'interesse generale». In ogni caso, è possibile rinvenire un testo simile all'interno del comma 1 dell'articolo 17 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, tanto nella versione 2000/C 364/01, quanto nella versione 2007/C 303/01, proclamata solennemente il 12 dicembre del 2007, ossia il giorno anteriore alla firma del Trattato di Lisbona. In questo modo il contenuto della citata Carta ha tentato di incorporare al suo interno il testo del progetto di Costituzione

Europea, mai venuto alla luce. Ad ogni modo, nonostante ciò non si sia ben compreso, il Trattato di Lisbona, come vedremo in seguito, ha previsto un rinvio espresso alle disposizioni della menzionata Carta. D'altra parte, nel quinto paragrafo del Preambolo della Carta è previsto che: «La presente Carta riafferma, nel rispetto delle competenze e dei compiti della Comunità e dell'Unione e del principio di sussidiarietà, i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dal trattato sull'Unione Europea e dai trattati comunitari, dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dalla Comunità e dal Consiglio d'Europa, nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo».

Unitamente a ciò, e ben oltre la disciplina comunitaria, è necessario rilevare che il Protocollo Addizionale N°1 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali⁵ stabilisce, nel primo paragrafo del suo articolo 1, che «Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni» disponendo in seguito che «Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale». Al secondo paragrafo dello stesso articolo è previsto che «Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende». Questo articolo è rubricato con l'epigrafe «Protezione della proprietà». Il fatto che, in questo stesso articolo, si tratti allo stesso tempo di proprietà privata e di imposte, non significa che le imposte siano in grado di svuotare di contenuto la proprietà, in quanto ciò contrasterebbe, con ogni evidenza, con il riconoscimento della protezione della proprietà privata sancito dalla stessa Convenzione⁶.

⁵ Trattato contemplato anche nel Trattato di Lisbona, come avremo modo di verificare.

⁶ Tra le spiegazioni sulla Carta dei diritti fondamentali (2007/C 303/02), nel penultimo paragrafo della spiegazione relativa al «diritto alla proprietà», si segnala che questo diritto ha lo stesso senso

Nel contempo è necessario rilevare che il Trattato sull'Unione Europea ha già stabilito al primo comma dell'articolo 6, che « L'Unione si fonda sui principi di libertà, democrazia, rispetto dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, e dello Stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri», disponendo successivamente al secondo comma dello stesso articolo che «L'Unione rispetta i diritti fondamentali quali sono garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, e quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali del diritto comunitario». Il comma 8 dell'articolo 1 del Trattato di Lisbona (firmato a Lisbona il 13 di dicembre del 2007), che ha modificato il Trattato sull'Unione Europea assieme al Trattato costitutivo della Comunità Europea, ha riscritto l'articolo 6 del Trattato sull'Unione Europea. A seguito di tale modifica, nel paragrafo primo del comma 1 dell'articolo 6 del Trattato sull'Unione Europea è disposto che «L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati». Nel comma 2 della nuova versione dell'articolo 6 è inoltre disposto che «L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati». Da ultimo, il comma 3 del novellato articolo 6 del Trattato stabilisce che «I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del Diritto dell'Unione in quanto principi generali».

Concentrando l'attenzione, in concreto, sulla problematica dei diritti fondamentali per quanto concerne il diritto alla proprietà privata, è utile partire dalla Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 13 di dicembre del 1979 (Causa 44/79), e dalla più recente Sentenza della stessa Corte del 10 di luglio del 2003 (Cause riunite C-20/00 y C-64/00). In tali pronunce si è affermato che «i

e portata che quello che si garantisce nella CEDU.

diritti fondamentali costituiscono parte integrante dei principi generali del diritto di cui la Corte garantisce l'osservanza e che, a tal fine, quest'ultima s'ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali in materia di tutela dei diritti dell'uomo cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito», aggiungendo, inoltre, che «La CEDU riveste, a tale riguardo, un significato particolare». Occorre sicuramente evidenziare, assieme agli altri diritti fondamentali così protetti, l'importanza del diritto alla proprietà, nonché, secondo le citate sentenze, che nell'esercizio dei diritti fondamentali sarebbero ammissibili alcune restrizioni solo ove «non si risolvano, considerato lo scopo perseguito, in un intervento sproporzionato ed inammissibile che pregiudichi la sostanza stessa di tali diritti».

Ebbene nel Diritto dell'Unione Europea, nonostante non sia espressamente sancito il principio di non confiscabilità in ambito tributario, è sicuramente riconosciuto il diritto alla proprietà privata. Il divieto per le norme comunitarie di implicare situazioni confiscatorie in ambito tributario consegue dunque dalla volontà di far valere il rispetto del diritto alla proprietà privata, sancito anche, come abbiamo affermato, dalla disciplina giuridica comunitaria. Inoltre, la contemplazione di un diritto fondamentale come questo dev'essere considerato parte del Diritto originario dell'Unione Europea, al quale deve necessariamente subordinarsi il suo Diritto derivato.

Ne discende che le norme tributarie emanate dalle istituzioni comunitarie, siano esse dirette a regolare le risorse proprie dell'Unione Europea oppure a disciplinare l'armonizzazione fiscale dell'Unione, non potranno mai rivestire un contenuto che produca effetti di confiscabilità in materia tributaria⁷; se così fosse, infatti, violerebbero un diritto fondamentale dell'Unione Europea.

⁷ Secondo FALCÓN Y TELLA «principi come quello di interdizione della confiscatorietà, il rispetto della proprietà privata e la libertà di impresa, che figurano nelle costituzioni di tutti gli Stati membri, costituiscono anche principi basilari dell'ordinamento comunitario, che deve rispettare i diritti dei particolari derivati da detti principi». Aggiunge quest'autore che «detto in altre parole, le istituzioni comunitarie non possono adottare provvedimenti che non avrebbero potuto essere adottati da nessuno dei parlamenti nazionali dei quindici membri, i quali non potrebbero evidentemente stabilire un'imposta confiscatoria»: *La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos*, in *Quincena Fiscal*, n. 17, 1997, p. 6.

Fino a quando non esisterà, nel Diritto originario dell'Unione Europea⁸, un'espressa previsione dei principi materiali di giustizia tributaria⁹ in grado di proteggere i contribuenti europei e di porre un freno agli eccessi dell'armonizzazione fiscale, la tutela dei contribuenti non poggerà su basi solide. Per assicurare la tutela al contribuente¹⁰ e per costruire una solida armonizzazione fiscale occorre stabilire i principi del Diritto originario dell'Unione. Per far questo si rende necessaria una riforma dei trattati dell'Unione Europea. Attualmente all'interno del Diritto originario dell'Unione Europea vi sono, come principali trattati, il Trattato sull'Unione Europea e il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. Tenuto conto del suo contenuto, potrebbe dirsi questo ultimo il Trattato più idoneo a prevedere l'espressa dichiarazione dei principi materiali di giustizia tributaria nel Diritto dell'Unione Europea.

7. Limiti razionali

L'art. 31 della Costituzione Spagnola, predicato del Sistema tributario, esprime il principio di non confiscabilità, il quale svolgerebbe il suo ruolo in relazione a tale Sistema nel suo insieme, al di là di ogni figura impositiva.

⁸ Con riguardo al vecchio Progetto di Costituzione Europea, MAISTO diceva che sembrava «opportuno prendere in considerazione la possibilità che la redigenda "Costituzione Europea", contenga altresì alcuni principi di diritto tributario "di rango costituzionale" e cioè non solo i principi cardine nel sistema comunitario rilette in un'ottica fiscale, ma altri principi, propri della materia tributaria che per l'importanza che essi rivestono negli Stati membri, possono assumere valore di rango costituzionale»: *Progetto Costituzione Europea. Appunti di lavoro*, in *Rivista di diritto tributario*, IV, 2003, p. 132.

⁹ In questo senso, LA ROSA faceva la sua proposta: «Penso, personalmente, ad un testo che potrebbe formularsi nei seguenti termini: "I prelievi tributari possono essere deliberati solo da organi rappresentativi delle comunità che ne sono destinatarie. Essi sono volti a realizzare il reparto delle spese pubbliche secondo la capacità contributiva individuale, nel rispetto dell'esistenza libera e dignitosa del contribuente, della solidarietà tra i consociati e della certezza del diritto. L'Unione promuove e tutela l'autonomia finanziaria e quella impositiva degli enti subcentrali», *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale Europeo"*, in *Rivista di diritto tributario*, IV, 2003, p. 112.

¹⁰ Speriamo che queste considerazioni possano aiutare, come dice DEL FEDERICO, ad «aprire una prospettiva di indagine che consenta di cogliere i progressi dell'integrazione giuridica europea nell'area della fiscalità, ed al tempo stesso di stimolare ulteriormente tale integrazione, concependo i diritti del contribuente come diritti del cittadino»: *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Giuffrè, Milano, 2010, p. XIII.

Allo stesso tempo, però, abbiamo visto il vincolo esistente fra le idee di non confisca in materia tributaria e di proprietà privata. L'interpretazione delle stesse dovrà sempre realizzarsi dalla prospettiva della giustizia, posto che questa, a partire dall'appellativo di «giusto» che appare espressamente nel citato precetto della Costituzione, si converte in un valore invocabile in se stessa in materia tributaria, risolvendo possibili dubbi nell'articolazione degli altri principi in questione. Però, per quanto possa essere poco determinata in se stessa l'idea di giustizia, vi sono alcuni elementi dei quali è ovvio non si possa prescindere nel loro insieme, come possono essere le idee di logica e razionalità. Il «giusto» sarà sempre più difficile che appaia come illogico o irrazionale.

Come dicevamo, in relazione all'Ordinamento tributario si parla di «sistema» e di «giusto»¹¹ nella nostra Costituzione. Tali esigenze, contenute nel primo comma dell'art. 31 del citato testo costituzionale, non potranno rendersi soddisfatte se non dalla razionalità dell'organizzazione delle distinte figure tributarie.

Nell'analisi dell'idea di razionalità rispetto al Sistema tributario è necessario iniziare dalle considerazioni che realizzò SAINZ DE BUJANDA. Questo Professore distingueva fra una «razionalità interna» e una «razionalità esterna». Indicava che «un sistema tributario è razionale solo se, accreditata la razionalità interna di ciascuna figura tributaria, mira ad associarla alla sua razionalità esterna, cioè, alla sua capacità di combinarsi con armonia con le restanti modalità di imposizione che integrano l'insieme». Questo autore poneva in rilievo che «la razionalità esterna di un tributo consiste nella sua idoneità di integrarsi nel sistema, senza rompere la razionalità di quest'ultimo, quello che accade se qualsiasi delle figure impositive che lo compongono, all'associarsi con le restanti, distrugge gli obiettivi basilici del sistema, e così viola i principi generali di giustizia tributaria». Aggiungeva che «la tecnica di raggiungere questa razionalità esterna consiste nel fatto che il legislatore, al stabilire ogni tributo o al modificare sostanzialmente uno preesistente, verifichi con rigore se può integrarsi all'insieme senza problemi».

¹¹ Come dice MARONGIU, «la giustizia è, al tempo stesso, il concetto fondamentale e il più astratto del diritto»: *Costituzione Europea e principio di ripartizione dei tributi*, in *Rivista di diritto tributario*, IV, 2003, p. 116.

Tutto questo conduceva SAINZ DE BUJANDA ad affermare che «la razionalità non può in alcun modo separarsi dal valore di "giustizia" né da altre esigenze associate a questa, come sicurezza e certezza». In questo modo, quest'autore segnalava che «un sistema tributario, infatti, è razionale solo se è giusto e può essere giusto solo se si adegua alle norme fondamentali e principali dell'ordinamento positivo, contenute nel testo costituzionale, e ai principi generali del Diritto, principi di tradizione giusnaturalista»¹².

Le parole che abbiamo raccolto da questo Professore manifestavano considerazioni che necessariamente si devono prendere in considerazione.

Rispetto alle due prospettive della razionalità menzionate, interna ed esterna, è quest'ultima quella più direttamente connessa all'idea del sistema, nonostante nessuna delle due possa non riconoscersi ovviamente nella realizzazione del Sistema Tributario.

Se veramente si volesse che il sistema tributario fosse questo, non può consistere solo in un accumulo di figure, ma anche in un incrocio armonico delle stesse. Nella misura in cui non sia una mera somma di tributi, ma altresì un insieme armonico di questi, sarà maggiore la razionalità e, in sua funzione, come abbiamo visto, sarà maggiore anche la giustizia che deve presiedere l'ordinamento tributario.

L'analisi che studia se un Sistema tributario nel suo insieme è confiscatorio o se danneggia la capacità contributiva globale del soggetto può risultare difficile. L'analisi di questi problemi deve partire dalla conformità con i principi costituzionali di giustizia tributaria di ogni figura impositiva in particolare. In seguito, si deve passare all'analisi della conformità con la Costituzione delle confluente di imposte su una medesima manifestazione di capacità economica¹³ e, così, dei casi di pluri-imposizione su uno stesso oggetto di imposta.

¹² F. SAINZ DE BUJANDA, *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pp. 5-15.

¹³ Invece di su una medesima manifestazione di capacità economica, potremmo parlare anche, in parole di M. POGGIOLI, di su un medesimo indicatore di forza economica (*Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, CEDAM, Padova, 2012).

Dall'analisi di una singola imposta passeremmo a quella delle imposte che si aggiungono. Questo ci permetterà di effettuare un esame e una osservazione più precisa e rigorosa della giustizia del Sistema tributario nel suo insieme. Come risultato dell'analisi si potranno evidenziare casi concreti di incostituzionalità o comprendere che non ce ne sono. Però, quello che si dimostrerebbe sarebbero possibili situazioni che, persino mantenendosi nei limiti precisi della costituzione, sfiorerebbero il limite della razionalità, della sistematicità, della buona tecnica e dell'ordine del sistema tributario nel suo insieme.

Perciò, consideriamo che una tecnica utile per l'analisi della razionalità e della costituzionalità del Sistema tributario sia iniziare dall'esame della razionalità e della costituzionalità di ogni figura impositiva e in seguito passare all'indagine delle implicazioni di opportunità tecnica e di costituzionalità dei casi di pluri-imposizione, in qualità di determinate confluenze di imposte, contribuendo così alla comprensione e alla considerazione più razionale del Sistema tributario nel suo insieme.

Può avvenire che ciascuna figura del Sistema tributario, considerata singolarmente, risponda apparentemente al principio di capacità economica. Il Sistema tributario nel suo insieme, però, di fronte a irragionevoli accumuli di imposte potrebbe arrivare a attribuire al soggetto un contributo alle spese pubbliche superiore a quello che si dovrebbe corrispondere sulla base della propria capacità economica globale, raggiungendo limiti confiscatori. Quindi, questa sarebbe la forma di azione che si propone.

D'altronde, spiega MOSCHETTI che elementi della razionalità sono la coerenza fra gli obiettivi che il legislatore si è prefissato e i mezzi utilizzati per raggiungere questi scopi, la coerenza fra le singole disposizioni e il sistema in cui le disposizioni sono situate, la proporzionalità fra mezzi e fini, la proporzionalità tra la privazione di un valore giuridico e la soddisfazione di altri valori giuridici¹⁴.

¹⁴ F. MOSCHETTI, *La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche*, in *Le ragioni del Diritto Tributario in Europa (Giornate di Studi per Furio Bosello)*, Università di Bologna, 2003, p. 4, in www.berliri.giuri.unibo.it.

Dunque, quando il legislatore persegue un'apparente finalità extrafiscale, molto spesso, sbocca in una situazione illogica, quando i mezzi usati non servono per raggiungere il detto obiettivo, come già abbiamo avuto occasione di indicare.

Quindi, le idee di razionalità e giustizia dovranno presiedere l'interpretazione delle idee di non confiscabilità e di proprietà privata in materia tributaria. In questo modo l'applicazione di queste idee che non risulti razionale difficilmente si potrà considerare giusta.

Risulta molto difficile determinare se il Sistema Tributario nel suo insieme sia o non sia confiscatorio. In funzione di quanto esposto, un contributo per tutte le imposte (non solo quelle dirette) superiore al 50% del reddito totale del soggetto comincerebbe in principio a cozzare con gli schemi che oggi la coscienza sociale riconoscerebbe come razionale.

Però, come dicevamo, applicare questo limite del 50% al Sistema Tributario nella sua globalità può risultare molto difficile rispetto alla gran varietà di situazioni che si possono incontrare nella realtà e soprattutto rispetto al far combinare l'imposizione diretta con quella indiretta. E' possibile che su un soggetto gravi un tributo superiore al 50% del suo reddito e che, nella sua vita, non effettui azioni di consumo che lo sottopongano a sostenere per queste un onere tributario superiore al valore di quello che acquista per consumare. Inoltre potremmo trovare altri soggetti in relazione ai quali il loro contributo globale per tutte le imposte dirette e indirette non superi il 50% del loro reddito e per i quali sia abituale la realizzazione di azioni di consumo in cui l'onere tributario sostenuto per questi sia superiore al valore di quello che acquistano per consumare.

A seguito di ciò, nella ricerca di delimitazione del principio di non confiscabilità, cercando quella razionalità di cui abbiamo parlato e realizzando uno schema di Sistema tributario giusto, dobbiamo iniziare per mezzo dell'analisi di ogni figura tributaria e dell'insieme di imposte su una stessa manifestazione di ricchezza. Poi, riguardo a questa razionalità, né il Sistema Tributario nel suo complesso né ogni imposta considerata singolarmente né le situazioni di accumulo di imposte su una

stessa manifestazione di capacità economica potranno risultare confiscatori o lesivi del diritto alla proprietà privata in materia tributaria.

Di conseguenza, la soluzione dei conflitti delle situazioni di non confiscabilità in materia tributaria, considerando il rispetto dell'idea di proprietà privata della forma più razionale possibile, deve cominciare dall'esame di ciascuna figura impositiva, determinandone la confiscabilità o meno, e quindi, se singolarmente non risultassero confiscatorie, passare all'accumulo di imposte su una stessa manifestazione di ricchezza, determinando ugualmente il carattere confiscatorio o meno. In seguito, una volta determinata la sua confiscabilità sarebbe chiara la sua incostituzionalità, sebbene il Sistema tributario nel suo complesso non arrivasse al limite sopra descritto. E, di fronte a ciò, se il Sistema tributario nel suo insieme, con un'ampia maggioranza di contribuenti superasse il citato limite, il medesimo soffrirebbe in gran parte di essere confiscabile e così incostituzionale, sebbene le sue imposte o i suoi accumuli parziali non dessero questa immagine esaminandoli singolarmente.

Precisando tutte le idee esposte e al limite di quanto possa supporre il Sistema tributario nel suo complesso, l'imposizione su alcuni consumi già potrebbe risultare confiscatorio. Perciò, rispetto al consumo di ogni tipo di bene in particolare, bisogna procedere determinando se ogni imposta considerata singolarmente può risultare confiscatorio e poi valutare l'accumulo di imposte, cioè, le circostanze di doppia imposizione o pluri-imposizione, su ogni consumo e, in particolare, se possano risultare confiscatorie. A tal fine, né ciascuna imposta singolarmente considerata né l'insieme di imposte sul consumo di un dato tipo di beni possono rappresentare un onere tributario superiore al valore di ciò che entra nel patrimonio del soggetto, che è ciò che può essere consumato. Una violazione di tale limite implica la rottura dell'idea di proprietà privata. Per consumare uscirebbe dal patrimonio del soggetto più del doppio di ciò che ritorna allo stesso. Per acquisire qualche tipo di bene per consumarlo la Finanza Pubblica si porterebbe via più di quello che vale ciò che abbiamo acquisito, con cui la proprietà

diventerebbe più pubblica che privata. Si tratterebbe di qualcosa di irrazionale e, come tale, chiaramente ingiusto.

In questa direzione, in funzione di quanto espresso, intendiamo che si debba realizzare il limite della non confiscabilità in materia di imposizione sul consumo e, così, il limite del rispetto del diritto della proprietà privata in questo settore d'imposizione, esaminandolo non solo in riferimento al consumo in generale nella sua totalità, ma anche in relazione al consumo di ogni tipo di bene la cui imposizione per se stessa potrebbe arrivare a essere identificabile come confiscatoria e, in funzione di ciò, incostituzionale.

8. Il principio di progressività in materia tributaria

Il principio della progressività si propone come un principio ispiratore del nostro Sistema tributario, e presenta come limite il fatto di non arrivare ad avere portata confiscatoria.

La progressività rappresenta una disciplina incompiuta nel nostro sistema fiscale. E per di più lo stesso principio di progressività, inteso come principio materiale di giustizia tributaria, deve essere considerato anch'esso, come dicevamo, una materia incompiuta all'interno del Diritto tributario costituzionale. Quasi vent'anni fa sentii dire al Professor Cortés Domínguez a Baeza che, alla fine, l'unico principio con effettivo significato nell'Unione Europea era il principio del controllo del *deficit*, ponendo in un secondo piano la preoccupazione per i principi di giustizia tributaria. Il Professore segnalava proprio come unicamente il suddetto principio avrebbe avuto risvolti pratici essenzialmente come applicazione del principio della capacità economica. Era un discorso molto ironico ma, tuttavia, con un grande fondo di verità.

Anche al di là della reale preoccupazione per il controllo del deficit pubblico e del pareggio del bilancio negli Stati membri dell'Unione Europea, che addirittura è stato incluso nella costituzione di molti di essi, inclusione che ora cominciano a porre in discussione, non dobbiamo perdere di vista la nefasta influenza che

l'armonizzazione fiscale comunitaria ha avuto sulla vigenza del principio di progressività fiscale.

Se la progressività è un principio materiale di giustizia fiscale ispiratore del nostro sistema fiscale, incontrerà effettiva applicazione sempre che, al suo interno, il peso di una progressiva tassazione – e quanto più progressiva è migliore – sia superiore a quello delle imposte non progressive. Normalmente è la struttura delle imposte dirette quella che nella miglior misura si può prestare ad avere una dimensione progressiva nella sua aliquota scalare; davanti a ciò, salvo pochissime eccezioni, le imposte indirette non incorporano la progressività nelle aliquote fiscali.

Tuttavia l'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea si è basata principalmente sulle imposte indirette. Diciamo che i poteri delle istituzioni dell'Unione Europea in materia di armonizzazione fiscale riguardano essenzialmente le imposte indirette e molto poco le dirette. In effetti, le principali imposte indirette, anche se di titolarità statale, vengono armonizzate secondo quanto indicato dalle direttive dell'Unione Europea. Si prenda in considerazione, ad esempio, l'imposta sul Valore Aggiunto, le accise o, infine, le imposte speciali. Gli Stati membri dell'Unione sono tenuti ad applicare tali imposte sul loro territorio nel rispetto dei limiti fissati dalle direttive europee di armonizzazione fiscale, le quali spesso stabiliscono delle aliquote minime, che devono essere rispettate dal punto di vista normativo dagli Stati membri nelle loro leggi tributarie.

Pertanto, l'Unione Europea indicherà agli Stati membri un minimo di imposte indirette che dovrebbero rispettare. Quindi, ogni Stato Membro, al momento di determinare che rilevanza deve avere la riscossione per le imposte indirette rispetto alla riscossione per le dirette all'interno del proprio Sistema tributario, non può non tenere in considerazione quanto evidenziato dall'Unione Europea in tema di imposte indirette in base alle loro competenze inerenti l'armonizzazione fiscale.

Ma davanti a questo problema – limitazione la responsabilità non è solo delle istituzioni dell'Unione Europea, ma anche di tutti i suoi Stati membri, in quanto nella normativa comunitaria in materia di tributaria continua a governare la regola

dell'unanimità, pertanto sarebbe sufficiente che uno Stato membro facesse opposizione per impedire l'approvazione di una direttiva di armonizzazione fiscale. Diversamente, sempre riguardo a questo argomento, che le pressioni poste in essere dalle istituzioni dell'Unione Europea e da qualche Stato membro più possano influire nella prestazione del consenso all'approvazione della suddetta direttiva di altri Stati, meno forti dal punto di vista economico e/o che necessitano di determinati aiuti.

L'intera problematica si fonde a sua volta con il fatto che a volte diversi governi europei danno impulso a riforme fiscali che a volte non corrispondono totalmente con le rispettive abituali linee di pensiero di politica economica, ponendole in essere con un certo disordine che non si traduce in una chiara proiezione del principio di progressività.

Il principio di progressività non può mai essere negato, in quanto determinerebbe una portata di carattere confiscatorio del Sistema tributario o che un'imposta giunga a violare il diritto e la proprietà privata del contribuente, svuotando di fatto tale diritto, andando oltre la sua funzione di carattere sociale. Né, tuttavia, si deve cadere in una spirale rialzista dell'imposizione indiretta, all'interno della tendenza poc'anzi descritta dell'Unione Europea, che faccia dimenticare il principio di progressività, inteso come principio materiale di giustizia tributaria.

9. Politica fiscale dell'Unione Europea e imposte indirette

Le Istituzioni dell'Unione Europea si presentano come principali responsabili dell'aumento della tassazione sul consumo. Le imposte indirette dunque rappresentano l'elemento chiave, più importante o più sviluppato, all'interno dell'armonizzazione fiscale. Tra le imposte che incidono sul consumo, sono in evidenza L'IVA, come imposta generale sul consumo e le accise, sopra consumi specifici. L'IVA, come le accise, si conformano alle direttive dell'Unione Europea.

In tutti gli Stati membri dell'Unione Europea, si applica l'IVA. Essa non è la stessa per tutti gli Stati. A tal proposito, le Istituzioni dell'Unione Europea, hanno emanato

una serie di direttive che contengono linee guida alle quali ciascuno Stato membro deve far in modo che l'IVA nazionale si conformi. Ogni Stato membro ha la propria legge che regola l'IVA, dunque i singoli Stati hanno leggi simili in materia di IVA, ma non identiche. Di conseguenza, la normativa circa l'IVA, può variare da uno Stato membro all'altro, ma all'interno dei limiti imposti dalle direttive dell'Unione Europea.

Le direttive dell'Unione Europea in ambito di tassazione, dettano gli obiettivi e le linee guida, che ciascuno Stato membro è chiamato a rispettare all'interno dell'imposizione nazionale, in modo tale che quest'ultima sia conforme ai principi europei.

L'esistenza dell'IVA si deve a due motivi principali: da un lato, l'IVA funge da base per l'articolazione delle risorse proprie¹⁵ dell'Unione Europea; dall'altro e più importante, se si vuole realizzare un mercato comunitario unico, o per meglio dire, se si vuole conseguire un mercato comunitario come funzione di un unico mercato, simile ad un reale mercato interno, è necessario che le norme fiscali essenziali, siano simili in tutti gli Stati membri. Essendo il fattore fiscale uno degli elementi essenziali, che incidono sul mercato, se le norme fiscali che riguardano il traffico commerciale fossero nettamente diverse tra gli Stati membri dell'Unione Europea, potremmo in sostanza trovarci di fronte a tanti mercati con leggi fiscali differenti, tanti, quanto il numero degli Stati, lontano dunque dalla costituzione di un solo e unico mercato. A quanto detto bisogna aggiungere che attraverso l'IVA

¹⁵ L'IVA, per i contribuenti degli Stati membri dell'Unione Europea, si presenta come un'imposta indiretta, della quale è creditore lo Stato corrispondente. Certo è, come abbiamo potuto notare, le legislazioni nazionali circa l'IVA, sono il risultato di un'armonizzazione fiscale, realizzata mediante le direttive comunitarie. Prendono le distanze da questo tema, FALCON Y TELLA: «L'IVA comunitaria non è un tributo né un sovrapprezzo che si pone in aggiunta dell'IVA nazionale». Evidenziando che: «la Comunità vanta un diritto di credito nei confronti degli Stati Membri, a percepire determinate prestazioni finanziarie» (Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas, Civitas, Madrid, 1988, p. 308). MAMBERTO segnala che: "l'IVA non è un tributo comunitario, ma un'imposta nazionale armonizzata" («L'IVA come risorsa propria delle Comunità Europee», in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, Parte I, 1981, pp. 1519-1520). Dello stesso parere è H. WALLACE, *Las finanzas de las Comunidades Europeas* (traduzione allo spagnolo di F. LOBO ALEU y A. MOLTÓ), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, pp. 110-111; e D.M. RUFÍAN LIZANA, «Los ingresos de la CEE. Los recursos propios», in *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, 2ª ed., Ediciones TAT, Granada, 1987, pp. 548-549.

si possono conseguire obiettivi di neutralità fiscale e con l'armonizzazione fiscale si evita la doppia imposizione internazionale.

L'Unione Europea è responsabile dell'esistenza dell'IVA e delle accise². Queste imposte non sono totalmente armonizzate. Le istituzioni comunitarie stabiliscono dei livelli minimi, dentro i quali gli Stati membri sono vincolati a legiferare secondo la propria competenza nazionale, seguendo quindi gli obiettivi e le linee guida prefissate, al fine di tutelare gli altri Stati da eventuali pregiudizi. Agli Stati è data la potestà di incrementare nei limiti stabiliti dalle direttive comunitarie, le leggi nazionali in materia fiscale. Allo stesso tempo, gli Stati membri potranno creare altre imposte nazionali riguardanti specifici consumi, dentro i limiti delle direttive dell'Unione Europea¹⁶.

Quando si tratta di imposte armonizzate conformi alle direttive europee, gli Stati membri hanno il dovere, di imporle nel loro territorio di competenza, di regolarle e applicarle secondo le linee guida evidenziate nei parametri europei. In aggiunta gli Stati membri, oltre ad attenersi alle direttive europee, possono creare altre imposte sui consumi specifici. È importante domandarsi se nell'eventualità che la pressione fiscale sul consumo di un prodotto risulti confiscatoria, di chi sia la responsabilità e chi si debba occupare di ridurre i tipi di gravami, le istituzioni dell'Unione Europea o gli Stati membri. Si consideri che questi ultimi sono obbligati a rispettare le disposizioni delle norme comunitarie, non potendo discostarsene.

¹⁶ Cfr. art. 401 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (G.U. L 347, del 11 dicembre 2006), relativa al sistema comune dell'IVA, che corrisponde all'antico articolo 33 della Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, Sesta Direttiva in materia di armonizzazione delle legislazioni nazionali relative all'IVA essendo stata sostituita quest'ultima direttiva con l'altra. Sull'antico articolo 33 si sono espressi, R. FALCÓN Y TELLA, R., «La compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos. STJCEE de 19 de marzo de 1991», in *Impuestos*, n. 8, 1992, pp. 83 e ss.; A. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, «El concepto de impuesto sobre el volumen de ventas en el artículo 33 de la Sexta Directiva: Consolidación de una interpretación jurisprudencial. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de marzo de 1991 (Asunto C 109/90, N. V. Giant vs. Commune d'Overijse)», in *Noticias/CEE*, n. 83, 1991, pp. 115 e ss.; S. RAMÍREZ GÓMEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del Impuesto*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 220 e ss.; J.J. ZORNOZA PÉREZ, «Notas sobre el concepto de impuestos sobre el volumen de ventas en la Sexta Directiva», in *Noticias/CEE*, n. 19, 1986, pp. 31 e ss.

Prima di risolvere il suddetto quesito, dobbiamo soffermarci -su un determinato risultato, che può risultare confiscatorio - se ciò che si deve ridurre è l'IVA o l'imposta che grava questo prodotto specifico. Consideriamo che l'imposta specifica (accisa) debba cedere di fronte all'imposta generale, come è l'IVA, come se agissero su di essa sarebbe, per dirlo in un'altra maniera, discriminando o differenziando il trattamento di alcuni consumi rispetto ad altri, nella disciplina della tassazione generale. Così crediamo che è sulla pressione fiscale, che rappresenta la tassazione specifica, su cui grava il consumo di un prodotto in particolare. Di conseguenza risulta necessario per prima cosa, ridurre il carico dell'imposta specifica. Inoltre è necessario determinare se questa imposta specifica sia conforme o meno alle direttive comunitarie.

Se lo Stato membro corrispondente l'ha regolata con legge nazionale con un'aliquota superiore al minimo fissato dalle direttive comunitarie, in tal caso lo Stato dovrà ridurre la tassazione fino a che la situazione confiscatoria non rientri, potendo risultare necessario raggiungere il minimo stabilito dalle direttive comunitarie. Se, nonostante l'aliquota risulti essere nei limiti minimi stabiliti dalle direttive comunitarie, la situazione fiscale continui ad essere confiscatoria, spetterà alle istituzioni comunitarie ridurre ai tipi minimi di gravame previsti nelle direttive di armonizzazione fiscale.

Stiamo dunque parlando del dovere o della responsabilità di risolvere una situazione prodotta seguendo i parametri indicati dalle norme comunitarie. Potranno incidere allo stesso tempo, tanto la tassazione generale sul consumo, quanto la tassazione specifica conforme alle direttive comunitarie e inoltre anche la tassazione specifica puramente nazionale. La soluzione sarà seguire i criteri già menzionati.

Possiamo anche trovare esempi di imposte esclusivamente nazionali, che non sono oggetto di armonizzazione fiscale, che a loro volta possono creare una situazione confiscatoria in uno Stato membro. Si tratta di situazioni dove la responsabilità è puramente statale e non ripartita tra lo Stato in questione e l'Unione Europea, fermo restando che l'IVA è sempre un'imposta generale sul

consumo, necessariamente conforme alle direttive comunitarie. Per risolvere tali conflitti, come abbiamo visto sopra, bisognerebbe sempre agire prima sulla corrispondente imposta specifica sul consumo e non sull'imposta generale del consumo.

Bene, soffermiamoci ora sulla disciplina fiscale puramente nazionale circa il consumo specifico di determinati beni, potremmo ritenere che siamo giunti pure alla giurisdizione dell'Unione Europea. Il Tribunale di Giustizia dell'Unione, nella Sentenza del 17 giugno 2003 (C-383/01) si è pronunciato su una questione pregiudiziale, sviluppatasi in relazione alla *lov om registreringsafgift af motorkoretojer* (legge danese sull'imposta di immatricolazione dei veicoli automobilistici) nella versione codificata del 14 aprile 1999. In sostanza, tale questione pregiudiziale nacque a riguardo degli interessi fiscali dovuti all'immatricolazione dei veicoli per la prima volta nel territorio danese, con il 105% sulla prima parte e 180% sul restante prezzo.

Il Tribunale di Giustizia risolse la questione pregiudiziale sulla base della disciplina circa la libera circolazione delle merci, alla luce dell'articolo 90 del Trattato CE, dove si proibisce che uno Stato membro appesantisca direttamente o indirettamente i prodotti degli altri Stati membri dell'Unione Europea con tributi interni superiori a quelli che gravano direttamente o indirettamente sui prodotti nazionali simili. Il Tribunale di Giustizia dichiarò in questa Sentenza che il citato articolo 90 del Trattato CE deve essere interpretato nel senso che non sia opposto alla tassa riferita.

Nell'assunto, che funge da base alla Sentenza, ci troviamo di fronte a tipologie di oneri impensabili, del 105% il primo e 180% il secondo, anche sui beni soggetti all'IVA. In funzione dell'esposto, si tratterebbe di un tributo che potremmo considerare confiscatorio, di conseguenza contrario al diritto alla proprietà privata, secondo la maggior parte delle Costituzioni degli Stati membri e alla dimensione comunitaria dei diritti fondamentali.

Il Tribunale di Giustizia dell'Unione Europea non risolve questo problema nella sentenza riferita, perché si tratta di un'imposta nazionale non armonizzata.

Tuttavia, ha sorpreso il passaggio di questa materia da parte del Tribunale, tanto più che la proprietà privata è anche parte della disciplina dell'Unione Europea.

Tutto ciò è frutto di una tendenza che si è venuta a sviluppare in ambito europeo, di consentire lo sviluppo di un'imposizione indiretta, smisurata e illogica, della quale è in gran parte responsabile l'Unione Europea, sebbene nell'esempio esposto, quest'imposta non è di competenza dell'Unione, come dire che stiamo parlando di un'imposta non armonizzata.

Le istituzioni dell'Unione Europea, relativamente ad altre imposte indirette, hanno creato una forte tendenza legislativa che ha contagiato i legislatori nazionali, creando delle aberrazioni come l'imposta danese di cui sopra.

Riassumendo le pagine precedenti, abbiamo visto come la problematica di tale studio si muove, allo stesso tempo, in un ambito interno, assistito dai principi e diritti costituzionali e nell'ambito di incidenza delle istituzioni europee in cui vengono tutelati i diritti fondamentali, come il diritto alla proprietà privata.

Non è necessario insistere ancora sulle questioni trattate di cui sappiamo, come i principi che regolano la relazione tra il Diritto di origine interna, o Diritto nazionale e Diritto dell'Unione Europea, concertandosi, se non altro nella supremazia di quest'ultimo sul precedente e gli effetti che l'ordinamento sovranazionale produce sugli Stati membri.

La supremazia del Diritto dell'Unione Europea sul Diritto nazionale, è risultato più pacifico in materia di norme di rango infra-costituzionale. Problemi maggiori sono sorti a proposito della collisione tra norme costituzionali e norme comunitarie, relativamente ai diritti fondamentali.

Le Costituzioni Nazionali permettono l'attribuzione alle istituzioni comunitarie di determinate competenze che erano di titolarità puramente interna. Ciò necessariamente deve avvenire nel rispetto dei diritti fondamentali, che non possono in alcun modo essere violati da norme sovranazionali, né gli Stati membri possono rinunciarvi. Il problema viene superato conformemente alla disciplina giuridica dell'Unione Europea, ampliando il catalogo dei diritti fondamentali.