



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

I DIRITTI E LE LIBERTÀ DEL CONTRIBUENTE ALLA LUCE DELLA NUOVA “CITTADINANZA EUROPEA”

di Agostino Ennio La Scala¹

Abstract

The concept of the European Citizenship has been extended by the Treaty of Lisbon that has attributed to the Charter of fundamental Rights of the European Union the same juridical effect of the primary law. Some of the established rights could be applicable in the tax matter, such as human dignity, right to liberty and security, respect for private and family life, protection of personal data, freedom to conduct a business, right to property, equality before the law, non-discrimination, right to good administration, right to an effective remedy and to a fair trial, presumption of innocence and right of defense, principles of legality and proportionality of criminal offences and penalties. European Court of Justice in some cases has applied the fundamental rights and guarantees also to the citizens of third countries, by the interpretations of the international agreements between them and the European Union.

Sommario: 1. La rilevanza del concetto di cittadinanza in diritto tributario - 2. La cittadinanza europea dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona - 3. La tutela dell'interesse erariale a livello europeo - 4. La dimensione solidale dell'Unione europea e il nuovo ruolo della fiscalità - 5. L'estensione delle libertà fondamentali dell'Unione europea ai cittadini dei Paesi terzi - 6. Il nuovo catalogo dei diritti dell'Unione europea e la sua (problematica) applicazione nel diritto interno

1. La rilevanza del concetto di cittadinanza nel diritto tributario

¹ Professore Straordinario di Diritto Tributario Università degli Studi di Palermo

Il concetto di cittadinanza, espressione altamente evocativa di identità e senso di appartenenza, riveste, com'è noto, notevole rilevanza sotto l'aspetto giuridico, sociologico, politico e filosofico.

L'attribuzione dello status di cittadino emancipa il privato nei rapporti i poteri pubblici dalla condizione di sudditanza, anche rispetto all'esercizio della potestà impositiva, rendendo centro di imputazione di diritti civili, politici e sociali fondamentali e inviolabili, e, al contempo, di doveri pubblici essenziali, quali la difesa della patria e l'obbligo di contribuire al finanziamento della spesa pubblica.

La cittadinanza instaura, altresì, un rapporto organico tra cittadino e Stato-Comunità, tra individuo e collettività, riconoscendo al singolo diritti e responsabilità, alla luce dei principi dello Stato di diritto, di eguaglianza, di legalità e di capacità contributiva²

In una dimensione costituzionale governata dalla regola della solidarietà (art. 2 Cost.), l'esercizio dei diritti fondamentali si accompagna all'equa ripartizione del carico tributario, sulla base di oggettivi indici di ricchezza. Emblematicamente il sociologo inglese Thomas Marshall sosteneva che "divenire eguali significa divenire cittadini".

Al concetto giuridico di cittadinanza il legislatore tributario attribuisce, tuttavia, un'importanza limitata, incombendo il dovere di contribuire alla spesa pubblica sulla generalità dei consociati ("tutti" ai sensi dell'art. 53, comma 1°, Cost.).

Ai fini dell'imposizione diretta sul reddito rileva, piuttosto, la distinzione tra soggetti residenti e soggetti non residenti, sia con riguardo alle persone fisiche che agli enti e alle società, dotate o meno di personalità giuridica. Assumono, a tal proposito, rilevanza le norme interne e di matrice internazionale, volte a definire la residenza o la sede del contribuente, nonché quelle volte a scongiurare e a risolvere possibili ipotesi di antinomie derivanti dalla concorrenza di diversi ordinamenti giuridici, nel caso di attività transnazionali fiscalmente significative.

² Cfr. F. MOSCHETTI, Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità, 39, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.

La prima categoria di soggetti passivi d'imposta (i "residenti") viene assoggettata, in virtù del principio della worldwide taxation, ad un obbligo illimitato di contribuire, mitigato da apposite disposizioni interne di diritto tributario internazionale (quali il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero ex art. 165 Testo unico delle imposte sui redditi) o da quelle eventualmente contenute nelle convenzioni internazionali bilaterali contro la doppia imposizione. Il concetto di cittadinanza assume rilievo soltanto in talune disposizioni antielusive. Si considerano, per presunzione iuris tantum, ad esempio, residenti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, "i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato", ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, del T.u.i.r..

Spesso poi, anche se non necessariamente, i soggetti residenti in un territorio di un determinato Stato coincidono con i cittadini dello stesso e trovano, pertanto, applicazione i principi elaborati in materia di imposte dirette dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea rispettivamente in materia di divieto di discriminazione e di non restrizione delle libertà fondamentali sancite nel diritto primario europeo (libera circolazione dei lavoratori, salariati e non; diritto di stabilimento degli enti e delle società; libera circolazione dei servizi; libera circolazione dei capitali e dei pagamenti), i quali si aggiungono ai diritti di cittadinanza europea.

Fin dal celebre arresto sul caso Shumacker, i Giudici del Lussemburgo hanno rilevato la necessità di tenere in considerazione la situazione personale e familiare del contribuente ai fini dell'imposizione sui redditi, attribuendo tale compito in via generale allo Stato di residenza, in virtù dell'esercizio tendenzialmente illimitato dello ius impositionis, a differenza di quanto si verifica in capo allo Stato della fonte.

2. La cittadinanza europea dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona

L'art. 18 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFU) in modo emblematico è rubricato "Non discriminazione e cittadinanza europea".

L'art. 20 istituisce la cittadinanza dell'Unione, attribuendole un valore aggiuntivo e non sostitutivo, rispetto alla cittadinanza nazionale in uno degli Stati membri, sviluppandone, tuttavia, il concetto esclusivamente sul fronte dei diritti: diritto di circolare e soggiornare libe-

ramente nel territorio degli Stati membri, diritto di elettorato attivo e passivo alle elezioni del Parlamento europeo e a quelle comunali dello Stato membro di residenza, "alle stesse condizioni dei cittadini di detto Stato"; diritto alla tutela diplomatica nei Paesi terzi, in caso di assenza di rappresentanza da parte dello Stato di appartenenza; diritto di petizione al Parlamento europeo e di ricorso al Mediatore europeo.

Vi è soltanto un fugace accenno ai "doveri" di cittadinanza europea ("I cittadini dell'Unione godono dei diritti e sono soggetti ai doveri previsti nei Trattati"), senza, però, alcuna loro specifica individuazione.

L'attuale stato di integrazione europea, com'è noto, non contempla né il dovere comune di partecipare alla difesa dei confini dell'Unione, in mancanza di una politica comune di difesa e di un esercito europeo, né quello di contribuire direttamente, attraverso il pagamento di "tributi propri", al finanziamento del bilancio comunitario. E' stata elaborata in materia di imposte indirette una normativa armonizzata, mentre per le imposte dirette sono applicabili i principi del ravvicinamento e del coordinamento.

L'originalità dell'ordinamento giuridico dell'Unione europea riguarda la possibilità di definire ed attribuire ai singoli diritti soggettivi con un valore giuridico preminente sul diritto interno: il diritto di detrazione nell'imposta sul valore aggiunto, ad esempio, il diritto a non subire ingiuste discriminazioni fiscali da parte dello Stato della fonte (applicazione del principio del trattamento equivalente nei rapporti tra residenti e non residenti, tra società consociate e stabili organizzazioni), il diritto a non vedere ostacolato l'esercizio delle libertà fondamentali di circolazione da parte dello Stato di residenza (principio di non restrizione). Dalla normativa dell'Unione non scaturiscono, invece, obblighi per i consociati³

³ Sul c.d. effetto esclusivamente "verticale" delle direttive europee, si v. Corte di Giustizia, cause Van Duyn (1974), Becker (1982), Ratti (1979), cause da C-397/01 a C-403/01, Pfeiffer and Others, punto 108. Correlativamente, sul divieto di effetto orizzontale, si v. cause Marshall (1986), Dori (1994), Fratelli Costanzo (1989) e Foster (1990).

Con l'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del Trattato di Lisbona, dopo il fallimento dell'entrata in vigore di una "Costituzione europea", è stato sancito il superamento dei "tre pilastri" e proclamata l'unicità dell'Unione europea, quale soggetto dotato di personalità giuridica, capace di aderire alla Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali di Strasburgo, il cui contenuto, al pari delle "tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri" assurge al rango di "principi generali" della stessa Unione.

Il concetto di cittadinanza europea si è, inoltre, cospicuamente arricchito⁴ con il riconoscimento dei diritti, delle libertà e dei principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, a cui l'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, nella versione consolidata dopo il Trattato di Lisbona, attribuisce il medesimo valore giuridico dei trattati. Si delinea, a nostro avviso, così, una tutela forte multilivello che non può non comportare un'estensione della giurisdizione del Giudice del Lussemburgo, al di là della clausola di salvaguardia fissata nel citato art. 6 ("Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite dai Trattati")⁵. La Corte di Giustizia verrà, infatti, investita ogniqualvolta venga sollevato un dubbio sulla violazione da parte degli Stati membri dei diritti, delle libertà e dei principi sanciti nella Carta, in quanto dotati di primauté sul diritto e sulla prassi nazionale, anche con riferimento all'esercizio del potere impositivo. Tutto ciò, a differenza di quanto si riscontra nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo di Strasburgo, laddove, enfatizzando oltremisura l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche quale dovere di cittadinanza, sono state escluse, in via generale, le

⁴ Si veda, al riguardo, il dichiarato obiettivo del c.d. Programma di Stoccolma (per lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia per il periodo 2010-2014) di promuovere la cittadinanza europea e i diritti fondamentali ad essa connessi, affinché possa diventare ed essere avvertita alla stregua di una "realtà tangibile". In tale direzione, il Trattato di Lisbona ha introdotto una nuova forma di partecipazione popolare alle decisioni politiche dell'Unione, con l'approvazione del Regolamento UE n. 211/2011, del Parlamento e del Consiglio, riguardante l'iniziativa dei cittadini europei.

⁵ Sul punto si veda pure l'art. 51, comma 2°, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che prevede espressamente che: "La presente Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati".

controversie sui “rapporti tributari” dall’ambito di applicazione dell’art. 6 della CEDU, con la motivazione che questi rientrerebbero ancora nell’ambito del potere d’imperio degli Stati.⁶

Non sono mancate, tuttavia, aperture significative verso i principi del “giusto procedimento” e del “giusto processo”⁷, con particolare riferimento al diritto al contraddittorio nella fase amministrativa, in relazione alle liti riguardanti l’irrogazione di sanzioni amministrative, alle cause relative al mancato riconoscimento di agevolazioni tributarie e ancora, alle controversie relative al rimborso di tributi non dovuti o versati ultra vires, ascrivendo, a prescindere dalle definizioni interne, le posizioni soggettive coinvolte ora all’area delle “criminal charges”, ora a quella delle “civil obligations” coperte, pertanto, dalla Convenzione internazionale.

La Corte europea di Strasburgo non è, inoltre, vincolata ad adeguarsi all’interpretazione interna, ad esempio, sulla natura penale o meno di una sanzione irrogata in ambito tributario, oppure, sulla natura giuridica tributaria o meno di un prelievo⁸.

⁶ Cfr. Corte europea dei diritti dell’Uomo, caso Ferrazzini c. Repubblica italiana, 12 luglio 2001, commentata, tra gli altri, da M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 5, 529 ss.; A. MARCHESSELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell’interesse fiscale?*, in Dir. prat. trib., 2002, I, 793. Si v. anche R. MICELI, *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. dir. trib., 2004, II, 12, 763 ss.. I giudici della Corte europea hanno del tutto ignorato il fatto che il potenziamento del diritto di informazione del contribuente (art. 5 dello Statuto) e dell’obbligo dell’amministrazione di consentire la conoscenza o la conoscibilità degli atti tributari (art. 6), insieme ai principi di collaborazione, di buona fede e di tutela del legittimo affidamento (art. 10), hanno inserito il rapporto giuridico d’imposta nella direzione di una costante relazione di confronto e di partecipazione del privato, giungendo, in taluni casi, alla definizione di moduli consensualistici. Per un’ampia quanto acuta analisi sull’impatto delle norme CEDU in materia tributaria si rinvia al contributo di L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria*, in Riv. dir. fin. e Sc. fin., n. 2, 2010, 206.

⁷ Cfr. Corte europea di Strasburgo, sentenze 26 marzo 1992, caso Editions PÉriscope c. Francia, ricorso n.11760/85; 22 ottobre 2003, Affaire SA Cabinet Diot et SA Gras Sayoye c. France, nn. 49217/99 e 49218/99; 9 marzo 2006, caso Eko-Elda Avee c. Grecia, n. 10162/02. In dottrina, A.E. LA SCALA, *I principi del “giusto processo” tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in Riv. dir. trib., n. 3, IV, 2007, 54 ss.; ID., *The taxpayer’s human rights in the examination of the European Court of human rights*, in *Legal remedies in European tax law*, a cura di P. PISTONE, Amsterdam, 2009, 495 ss..

⁸ Si v., al riguardo, il caso Faccio, risolto dalla Corte europea con sentenza 31 marzo 2009, sulla natura tributaria del canone Tv e sulla possibile violazione della CEDU dall’attuazione delle procedure previste dall’ordinamento italiano per inibire la visione dei canali Rai a carico degli abbonati che scelgono di recedere. Nella fattispecie, la Corte europea, pur ribadendo la propria indipendenza dall’interpretazione fornita dalla giurisprudenza della Corte costituzionale italiana, ha confermato la natura tributaria del canone, reputando le misure nazionali in oggetto legittime e proporzionate.

3. La tutela dell'interesse erariale a livello europeo

Il primato dei diritti individuali di proprietà, di libera iniziativa economica e delle libertà fondamentali di circolazione (dei lavoratori, di stabilimento, dei servizi, dei capitali e dei pagamenti) non ha impedito al legislatore e alla Corte di Giustizia di comprendere e valorizzare le finalità essenziali (e irrinunciabili) dell'imposizione tributaria, redistributive e di finanziamento degli stessi diritti fondamentali. Riteniamo che nel contesto giuridico europeo si stia progressivamente

superando la concezione del tributo quale "ostacolo" all'esercizio delle attività economiche¹⁰.

L'esempio emblematico è costituito dall'importanza assunta nell'ambito dell'Unione europea dalle procedure sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione tra le amministrazioni finanziarie, tanto nella fase dell'accertamento che della riscossione, sia in materia di imposte indirette che dirette. Anche sulla spinta proveniente dal diritto internazionale tributario, con la modifica dell'art. 26 del modello di convenzione contro la doppia imposizione e la lotta all'evasione fiscale, lo scambio di informazioni è divenuto lo strumento principale per attuare le politiche di coordinamento fiscale nel settore delle imposte sui redditi, come

⁹ Sulla persistente concezione negativa del prelievo tributario in ambito comunitario si v. F. GALLO, Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea, in *Rass. trib.*, n. 5, 2003, 1473 e ID., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. Trib.*, 408., che afferma che «nell'ottica comunitaria la fiscalità è ancora vista più come un fattore distorsivo della concorrenza, da limitare, armonizzare, coordinare e controllare, che come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi, come invece è intesa dai sistemi "chiusi" degli ordinamenti nazionali. In questa prospettiva, dunque, gli interessi e i valori tributari comunitari non sono quasi mai coincidenti con quelli propri degli ordinamenti interni e, pertanto, sono tra loro difficilmente comparabili».

¹⁰ Sul tema si rimanda ad C. ADAMS, *For Good and Evil, L'influsso della tassazione sulla storia dell'umanità*, Liberilibri, 2008, laddove afferma che: "In ogni conflitto tra libertà e imposta, la libertà è destinata a cedere terreno". Sul tema si rinvia alle riflessioni di Rawls, rispettivamente in *Una teoria della giustizia* e in *Liberalismo politico*, in tema di filosofia politica e, in particolare, del concetto di "giusto" tra libero mercato e giustizia sociale. Si v. ancora F. GALLO, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 3, per il quale: «la tassazione, pur traducendosi in un sacrificio economico individuale, tende, se equamente distribuita, ad arricchire indirettamente la persona componente della società».

avvenuto in occasione dell'approvazione della Direttiva n. 48/2003¹¹ relativa alla tassazione dei redditi di capitali erogati sotto forma di interessi da enti pagatori ubicati in uno Stato membro a persone fisiche residenti in un altro Stato membro.

Si è deciso, così, da una parte, di abbandonare l'obiettivo dell'armonizzazione e del ravvicinamento, reso impegnativo dalla regola dell'unanimità in un'Europa sempre più allargata, cioè, della previsione di una disciplina comune a tutti gli Stati membri, rendendo, dall'altra, sempre più efficiente lo scambio di informazioni necessario alle amministrazioni finanziarie per svolgere i propri poteri istruttori e gestire l'accertamento e la riscossione dei tributi di propria competenza. Gli Stati membri, pur non rinunciando alla propria sovranità nelle scelte del regime fiscale in materia di imposte dirette, garantiscono, salvo determinate eccezioni, una piena ed efficiente disclosure per quanto concerne le informazioni dei contribuenti che operano nei loro rispettivi territori.

L'attuazione di una politica fiscale di trasparenza comporta complesse questioni relative alla tutela dei diritti del contribuente, quali quelli relativi alla riservatezza, nonché alla piena ed effettiva realizzazione del diritto di difesa sia endo-procedimentale che in sede giudiziale. Lo strumento dello scambio di informazioni, tuttavia, evita gli sforzi verso assetti normativi condivisi (all'unanimità), come quelli relativi alla proposta di direttiva per la definizione di una base imponibile comune e consolidata dell'imposta sulle società, che sebbene applicabile in via opzionale, non ha finora trovato completa definizione¹².

¹¹ Oggetto di recenti iniziative di modifiche verso l'allargamento del campo di applicazione per includere tutte le tipologie di redditi da risparmio e prodotti finanziari che generano interessi, compresi i contratti di assicurazione sulla vita, fondazioni e società di investimento extra-UE che raccolgono capitali da soggetti residenti in uno Stato membro. Nel maggio 2013 il Consiglio Ecofin ha attribuito mandato alla Commissione europea per la rinegoziazione degli accordi con la Svizzera, il Liechtenstein, il Principato di Monaco, Andorra e San Marino, al fine di garantire effettivamente che i suddetti Paesi terzi adottino misure equivalenti a quelle previste dalla direttiva europea.

¹² La base giuridica dell'iniziativa europea è rappresentata, ai sensi dell'art. 115 del Trattato sul funzionamento dell'Unione, dal ravvicinamento delle legislazioni nazionali "che abbiano una incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno". Nel giugno 2013 gli Stati membri, per uscire dall'impasse, hanno cominciato a prendere in considerazione l'ipotesi della cooperazione rafforzata, con l'approvazione della proposta di direttiva soltanto da parte di una cerchia ristretta di Stati membri disponibili a superare le numerose questioni pendenti, quali il coordinamento tra regime fiscale e principi contabili internazionali IAS/IFRS, l'individuazione dei criteri di ripartizione della base imponibile consolidata tra i diversi Stati membri interessati dallo svolgimento dell'attività di impresa, la definizione di una clausola antielusiva generale e di clausole specifiche su alcune componenti reddituali (quali gli interessi), al fine di consentire il disconoscimento delle operazioni artificiose realizzate con l'esclusiva finalità di eludere.

Le procedure di reciproca assistenza amministrativa in materia di imposte dirette hanno assunto un'importanza così strategica che la Corte di Giustizia¹³, in modo per noi criticabile, ha escluso il diritto al contraddittorio del contribuente dello Stato membro impegnato in una procedura di assistenza fiscale ai sensi della direttiva 77/799/CEE e successive modifiche. La Corte, in particolare, non ha riconosciuto al privato il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata dallo Stato nei confronti di altro Stato membro, al fine di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente in sede di dichiarazione dei redditi. Non è stato neppure riconosciuto il diritto di partecipare alla formulazione della domanda indirizzata allo Stato membro richiesto, né il diritto di assistere alle audizioni di testimoni organizzate da quest'ultimo Stato.

La Corte non ha neppure censurato l'assenza nella disciplina comune europea delle condizioni alle quali il contribuente può contestare l'esattezza delle informazioni trasmesse dallo Stato membro richiesto, nonché la mancanza di un contenuto standard obbligatorio della richiesta e della risposta.

L'adozione o meno dello standard europeo di scambio di informazioni rappresenta, inoltre, per la Corte europea una obiettiva linea di demarcazione in merito alla legittimità di talune misure nazionali di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale. Laddove siano coinvolti Paesi terzi, nell'ambito dell'esercizio della libertà di circolazione dei capitali e dei pagamenti, a cui non sia applicabile una procedura equivalente a tale standard, i giudici del Lussemburgo hanno ammesso la compatibilità con il mercato comune di norme anti-evasive, anche se restrittive delle libertà fondamentali¹⁴, con conseguente loro superamento del test di proporzionalità.

Ai fini della libera circolazione dei capitali e dei pagamenti, anche i territori d'oltremare sono stati equiparati dalla Corte di Giustizia¹⁵ ai Paesi terzi, con la conseguenza che è stata valutata legittima una disposizione di uno Stato membro volta a subordinare l'applicazione di un'agevolazione tributaria all'esistenza di una convenzione sull'assistenza amministrativa conclusa tra detto Stato e il territorio con l'obiettivo di combattere l'evasione e l'elusione fiscale.

¹³ Corte di Giustizia, 22 ottobre 2013, C-276/12, Sabou.

¹⁴ Corte di Giustizia, casi Statterverket C-101/05 e Holbock, C-157/05.

¹⁵ Corte di Giustizia, 5 maggio 2011, causa C-384/09.

L'attenzione verso la tutela dell'interesse erariale si è manifestato anche a livello giurisprudenziale, a titolo esemplificativo, con il bilanciamento tra esigenze connesse all'esercizio delle libertà fondamentali e quelle erariali nel caso *Mark & Spencer* sul trattamento delle perdite transfrontaliere dei gruppi societari¹⁶, nonché con l'elaborazione da parte della Corte di Giustizia del concetto di abuso del diritto in materia tributaria, dapprima in materia di tributi oggetto di armonizzazione, quali l'imposta sul valore aggiunto¹⁷ e, successivamente, anche in quella dei tributi diretti¹⁸.

4. La dimensione solidale dell'Unione europea e il nuovo ruolo della fiscalità

L'art. 2 del Trattato sull'Unione europea stabilisce che “l'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani”, riconoscendo quali “valori comuni agli Stati membri” quelli di non discriminazione, giustizia e di solidarietà.

¹⁶ Nella direzione di individuare un equilibrio tra esigenze di libertà e quelle di tutela dell'interesse erariale nazionale si muovono anche alcuni atti di soft law elaborati dalla Commissione dell'Unione europea, aventi funzione di orientamento dei comportamenti degli Stati membri, quali la Comunicazione al Consiglio n. 824 del 19 dicembre 2006, *Tax treatment of losses in cross-border situations*, in materia di perdite transfrontaliere; la Comunicazione al Consiglio n. 810 del 19 dicembre 2003, *Dividend taxation of individuals in the Internal Market*, relativa alla tassazione dei dividendi; la Comunicazione sulle exit taxes n. 825 del 19 dicembre 2006, *Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies*; la Comunicazione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato Economico e sociale su: “Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market”, COM (2006), def.

¹⁷ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa *Halifax plc v. Commissioner of Custom & Excise* C-255/02 (in occasione della quale il diritto di detrazione dell'imposta è stato negato in relazione alle operazioni che configurino un “comportamento abusivo”) e caso *Part Service* C-425/06.

¹⁸ Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc.*, in occasione della quale è stata ritenuta compatibile col diritto dell'Unione europea la normativa CFC inglese, volta a contrastare “costruzioni di puro artificio” prive di effettività economica. La Corte, al punto 56 della citata decisione, richiamando la ratio del precedente *Marks & Spencer*, ha esplicitamente riconosciuto il diritto degli Stati membri a reagire dinanzi a comportamenti posti in essere dai contribuenti, se volti ad ostacolare l'esercizio regolare delle proprie competenze fiscali e a compromettere una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri medesimi.

Sebbene all'Unione non siano attribuiti "tributi propri"¹⁹, le politiche di cui ha piena competenza comprendono anche quelle relative alla politica sociale (artt. 151 e ss. del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) e della coesione economico, sociale e territoriale (artt. 174 e ss.), prevedendo significativi strumenti di perequazione, quali l'utilizzo dei fondi strutturali. I cittadini europei, sulla base della Carta europea dei diritti fondamentali sono titolari, inoltre, di una serie di importanti ed onerosi diritti sociali, quali il diritto alla dignità umana (art. 1), il diritto alla sicurezza e all'assistenza sociale (art. 34), il diritto all'accesso ai servizi d'interesse economico generale (art. 36), il diritto alla tutela dell'ambiente (art. 37) e il diritto ad essere tutelati nella veste di consumatori (art. 38)²⁰. Parallelamente agli Stati membri, oltre ai vincoli di natura finanziaria, resi ancor più forti con l'introduzione del c.d. Fiscal compact (e per molti di essi la conseguente elevazione dell'equilibrio di bilancio a principio di rango costituzionale) viene parallelamente, preclusa l'introduzione di agevolazioni fiscali, salve le deroghe previste al generale divieto di aiuti di Stato ex art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Sebbene la prospettiva europea relativa alla fiscalità resti ancora saldamente ancorata ad un'ottica liberista e neutrale, in cui il tributo costituisce generalmente un "ostacolo" alla libera iniziativa economica e alla libera concorrenza, il concetto giuridico (ed etico) del dovere inderogabile di solidarietà che impone una parziale e proporzionata limitazione dei diritti economici individuali per garantire quelli generali, non è affatto estraneo all'ordinamento giuridico dell'Unione europea.

¹⁹ Sulla prospettiva futura di introdurre prelievi di natura comunitaria, con il passaggio, almeno in parte, dal sistema attuale fondato sulle c.d. risorse proprie ad un sistema di "tributi propri" dell'Unione, si rinvia allo studio elaborato da Philippe Cattoir a cura della DG Taxation & Customs Union della Commissione europea, Tax-based EU own resources: an assessment, working paper n.1/2004 (aprile 2004), che prende in considerazione nove ipotesi concrete di possibili tributi dell'Unione europea: dall'assegnazione di quote di tributi già esistenti (prelievi addizionali sulla base imponibile dell'IIVA o dell'imposta sul reddito delle società) all'istituzione di prelievi nuovi, quali quelli aventi carattere ambientale.

²⁰ A favore della tesi relativa ad un superamento della prospettiva di pura e semplice tutela dei "valori del mercato" e all'avanzamento di un processo di integrazione diretto anche verso "valori sociali", si veda P. RUSSO, Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale, in *Rass. trib.*, 2003; F. GALLO, Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari, cit., 418, il quale, pur ritenendo che il diritto comunitario accolga soltanto l'aspetto formale del principio di uguaglianza, individua, in nuce, elementi che legittimerebbero "una ricostruzione evolutiva del sistema di finanza pubblica comunitario in termini di uguaglianza sostanziale e, perciò, di giustizia distributiva", facendo riferimento a taluni principi sanciti nella Carta dei diritti di Nizza e nel Trattato costituzionale europeo del 2004, quali quelli in materia di dignità umana, di solidarietà, di uguaglianza, nonché agli obiettivi di piena occupazione, di progresso sociale e di promozione della giustizia sociale.

La promozione del “benessere dei suoi popoli”, l’ambizione verso uno «spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne», nonché l’espreso obiettivo di combattere “l’esclusione sociale e le discriminazioni”, promuovendo “la giustizia e la protezione sociale...la solidarietà tra le generazioni” e la “coesione economica, sociale e territoriale, la solidarietà tra gli Stati membri” (art. 2 del Trattato sull’Unione europea), insieme al raggiungimento degli obiettivi di un “elevato livello di occupazione e di protezione sociale”, e del “miglioramento del tenore e della qualità della vita” implicano un intervento compensativo della situazione iniziale dei destinatari, attraverso misure perequative che richiamano il concetto interno di uguaglianza sostanziale²¹.

5. L’estensione delle libertà fondamentali dell’Unione europea ai cittadini dei

Paesi terzi

Le libertà fondamentali dell’Unione europea possiedono una spiccata vis espansiva. La Corte di Giustizia ha esteso ai cittadini di determinati Paesi terzi taluni dei diritti sanciti nell’art. 20 del TFU (id est il diritto di circolare e di soggiornare sul territorio europeo), mediante l’interpretazione degli accordi internazionali siglati tra essi e la Commissione.

Nella pronuncia relativa al caso *Gattoussi*²², i Giudici europei hanno stabilito che dalla sottoscrizione dell’Accordo di associazione euro-mediterraneo tra l’allora Comunità europea e la Repubblica tunisina²³ derivi l’estensione del diritto di soggiorno dei cittadini del paese africano nel territorio degli Stati membri, qualora essi siano stati regolarmente auto-

²¹ In tal senso si v. P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002, 432, laddove afferma che è possibile stabilire una connessione tra profilo europeo e il principio sancito dall’art.3, comma 2°, Cost., argomentando che “anche in ambito comunitario si prefigura, quale punto di riferimento per la valutazione degli interessi collettivi, un processo evolutivo diretto alla rimozione degli ostacoli economici e sociali che riducano su un piano fattuale la libertà e l’uguaglianza dei cittadini, così da ostacolare lo sviluppo e l’auto-realizzazione della persona”, non potendosi esaurire le ragioni teleologiche ed assiologiche dell’azione comunitaria nella “mera tutela dei valori liberistici e di efficienza economica”.

²² Corte di Giustizia, 14 dicembre 2006, causa C-97/05.

²³ La giurisdizione della Corte di Giustizia sull’interpretazione e sull’applicazione degli accordi internazionali stipulati dall’Unione europea è stata affermata in numerose precedenti pronunce. Si v., ex multis, Corte di Giustizia, sentenze 23 novembre 1999, causa C-149/96, Portogallo/Consiglio, punto 34 e 12 aprile 2005, causa C-265/03, *Simutenkov*, punto 20.

rizzati dagli stessi (nel caso di specie la Germania) ad esercitare nel proprio territorio un'attività lavorativa per un periodo eccedente la durata del permesso di soggiorno.

La Corte di Giustizia ha conferito efficacia diretta all'accordo internazionale concluso con un Paese terzo²⁴, in quanto, con riferimento al suo tenore, nonché al suo oggetto e alla sua natura, ha ravvisato un obbligo chiaro e preciso, non subordinato, per quanto riguarda la sua attuazione o i suoi effetti, all'intervento di alcun ulteriore provvedimento²⁵.

Al cittadino del Paese terzo viene attribuito il diritto a non essere discriminato dallo Stato membro ospitante²⁶, neppure mediante la revoca del permesso di soggiorno, pur rimanendo affidata a quest'ultimo la sua disciplina. Tale diritto può essere dal cittadino tunisino utilmente invocato per opporsi al provvedimento limitativo del diritto di soggiorno. Il diritto soggettivo del lavoratore coincide poi con l'interesse comunitario a non neutralizzare gli effetti dell'accordo internazionale, assicurandone un'applicazione uniforme in tutto il territorio dell'Unione. Una volta autorizzato il cittadino a svolgere l'attività lavorativa, lo Stato membro può limitarne i connessi diritti a posteriori, soltanto in presenza di legittimi interessi, quali quelli connessi all'ordine pubblico²⁷, alla sicurezza e alla sanità. La Corte riprende e sviluppa le argomentazioni che aveva già elaborato in occasione della sentenza El-Yassini sull'interpretazione dell'Accordo CEE-Marocco, laddove aveva ritenuto illegittimo la revoca da parte dello Stato membro ospitante dell'autorizzazione a svolgere un'attività lavorativa (per una durata superiore a quella del permesso di soggiorno), non sussistendo motivi connessi alla tutela di un legittimo interesse dello Stato di natura pubblicistica.

²⁴ L'art. 64 del citato Accordo euro-mediterraneo, in particolare, sancisce il divieto di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, per quanto riguarda le condizioni di lavoro, di retribuzione e di licenziamento, a favore dei lavoratori di cittadinanza tunisina autorizzati a svolgere un'attività salariata nel territorio di uno Stato membro dell'Unione.

²⁵ Si v., in tal senso, Corte di Giustizia, sentenze 27 settembre 2001, causa C-63/99, Gloszczuk, punto 30; 8 maggio 2003, causa C-171/01, Wählergruppe Gemeinsam, punto 54; caso Simutenkov, punto 21.

²⁶ In tal senso, si v. anche Corte di Giustizia, sentenze 31 gennaio 1991, causa C-18/90, Kziber, punto 19, e 4 maggio 1999, causa C-262/96, Sürül, punto 66. Sulla diretta efficacia degli accordi internazionali si v. le cause Kupferberg (1982) e Demirel (1987).

²⁷ A tale proposito, costituisce orientamento consolidato il fatto che la nozione di ordine pubblico presuppone l'esistenza di una minaccia effettiva e sufficientemente grave per uno degli interessi fondamentali della collettività (cfr. Corte di Giustizia, sentenze 28 ottobre 1975, causa 36/75, Rutili, punto 28; 10 febbraio 2000, causa C-340/97, Nazli, punto 57, e 25 luglio 2002, causa C-459/99, MRAX, punto 79).

Nel caso *Deutscher Handballbund* la Corte ha interpretato l'accordo europeo che istituisce un'associazione tra le Comunità europee e i loro Stati membri, da una parte, e la Repubblica slovacca, dall'altra, firmato a Lussemburgo il 4 ottobre 1993, nel senso che uno sportivo professionista di cittadinanza slovacca, regolarmente occupato da una società stabilita in uno Stato membro, non possa essere discriminato da una normativa emanata secondo la quale le società sono autorizzate a far giocare solo un limitato numero di giocatori originari di paesi terzi che non sono parti dell'accordo SEE.

Nel caso *Simutenkov*²⁸, alla luce dell'accordo di partenariato e di cooperazione tra Unione europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Federazione russa²⁹, dall'altra, la Corte di Giustizia ha ritenuto illegittima una disposizione dettata da una federazione sportiva di uno Stato membro con quale le società sono autorizzate a schierare in campo, nelle competizioni organizzate su scala nazionale, solo un numero limitato di giocatori originari di Paesi terzi che non aderiscono all'accordo sullo Spazio economico europeo.

I Giudici europei ancora una volta hanno affermato l'effetto diretto dell'accordo di partenariato Comunità-Russia, attribuendo al ricorrente, un'atleta professionista di cittadinanza russa, il diritto a non essere ostacolato nell'esercizio della sua attività lavorativa dallo Stato ospitante nel quale era regolarmente impiegato. Detto effetto diretto, da cui consegue il diritto soggettivo dei lavoratori interessati ad invocarne il rispetto dinanzi agli Stati contraenti, viene concesso anche se l'accordo di partenariato con il Paese terzo non prevede una forma di associazione, né tantomeno sia propedeutico ad una futura adesione all'Unione, come, invece, per l'accordo con la Slovacchia nel caso precedentemente citato.

La Corte ha osservato, in particolare, che l'espressione "conformemente alle leggi, condizioni e procedure applicabili in ciascuno Stato membro", che figura nell'incipit dell'art. 23, n. 1, dell'accordo di partenariato Comunità-Russia, non possa essere interpretata nel senso di consentire agli Stati membri di limitare discrezionalmente l'applicazione del princi-

²⁸ Corte di Giustizia, 12 aprile 2005, causa C-265/03.

²⁹ L'art. 23 dell'accordo di partenariato Comunità-Russia, in particolare, stabilisce che, conformemente alle leggi, condizioni e procedure applicabili in ciascuno Stato membro, venga bandita qualsiasi forma di discriminazione verso i cittadini russi legalmente impiegati sul territorio di uno Stato membro, rispetto ai loro cittadini, basata sulla nazionalità, per quanto riguarda le condizioni di lavoro, di retribuzione o di licenziamento.

pio di non discriminazione, in quanto ciò svuoterebbe di efficacia le disposizioni dell'accordo internazionale, privandole di ogni effetto utile.

Viene così sancito a favore dei lavoratori dei Paesi terzi interessati, qualora legalmente impiegati sul territorio di uno Stato membro, il diritto alla parità di trattamento nelle condizioni di lavoro, analogamente a quanto riconosciuto a favore dei cittadini degli Stati membri dal diritto primario dell'Unione europea, che proibisce qualsivoglia limitazione fondata sulla nazionalità.

6. Il nuovo catalogo dei diritti dell'Unione europea e la sua (problematica) applicazione nel diritto interno

L'entrata in vigore del Trattato di Lisbona e il valore vincolante attribuito alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 2000 ha determinato la creazione di un vero e proprio catalogo europeo³⁰ di diritti, garanzie, libertà, già in gran parte invero riconosciuti in sede giurisprudenziale³¹ quali principi generali del diritto, non scritti, immanenti nell'ordina-

³⁰ Sul tema si v. A.V. BOGDANDY, *The European Union as a human rights organization? Human rights and the core of the European Union*, in *Common market law review*, 2000; G. CASSONI, *I principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri quale fonte sussidiaria del diritto applicato dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee*, in *Dir. int.*, 1965; G. GAJA, *Principi generali del diritto, diritto internazionale*, in *Enc. dir.*; K. ZWEIGERT, *Les Principes généraux du droit des Etats membres*, in GANSHOF W. VAN DER MEERSCH-M. WAELBROECK, *Les nouvelles, Droit des Communautés Européennes*, 1969.

³¹ La Corte di Giustizia aveva già affermato che "il rispetto dei diritti fondamentali fa parte integrante dei principi generali del diritto di cui la Corte assicura il rispetto" (sentenze relative ai casi *Stauder*, 12 novembre 1969, causa C-29/69; *Internationale Handelsgesellschaft*, 17 settembre 1970, causa C-11/70; *Connolly/Commissione*, 6 marzo 2001, causa C-274/99 P, punto 37, e *ASML*, 14 dicembre 2006, causa C-283/05, punto 26). In dottrina, K. LENAERTS, *Fundamental rights in the European Union*, in *Eur. Law Rev.*, 2000, n. 6, 575 ss. e J.H.H. WEILER, *Does European Union Truly Need a Charter of Rights?* in *Eur. Law Journal*, 2000, 95.

mento comunitario, aventi rilevanza costituzionale, invocabili direttamente dai cittadini europei³² e, come osservato, ricorrendone i presupposti, i parte anche dai cittadini dei Paesi terzi,

Per un'esauritiva rassegna dei principi fondamentali applicabili alla materia tributaria accolti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, da ultimo L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea - Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 19 ss.

Fra questi, rileva l'esercizio del diritto di difesa, originariamente circoscritto all'ambito giurisdizionale e successivamente esteso anche alla fase amministrativa, inteso quale diritto del soggetto di prospettare preventivamente le proprie ragioni rispetto allo svolgimento del procedimento (v. Corte di Giustizia, sentenze 4 luglio 1963, causa 32/62; 14 luglio 1972, causa 55/69, *Cassella Farbwerke Mainkur/Commissione*; 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint association*, causa C-17/74; 9 novembre 1983, causa C-322/81; 20 giugno 1985, causa C-141/84; 21 settembre 1989, *Hochst*, cause riunite 46/87 e 227/88; 29 giugno 1994, causa C-135/92, *Fiskano/Commissione*; 13 dicembre 2007, cause riunite C-439/05 e C-454/05, *Land Oberösterreich e Austria/Commissione*; 12 dicembre 2002, *Distillerie Cipriani*, causa C-395/00; 15 aprile 2008, causa C-268/06, nonché la nota pronuncia sul caso *Sopropè* del 18 dicembre 2008, C-349/07).

Rilevano, inoltre, il principio di certezza del diritto (sentenze 16 giugno 1993, causa C-325/91 e 15 dicembre 1987, causa C-325/85), di non retroattività delle misure sfavorevoli (sent. 29 gennaio 1985, causa C-234/83), di buona, imparziale ed efficiente amministrazione e di buona fede (sent. 14 dicembre 1976, causa C-25/76), del legittimo affidamento (pronunce 3 maggio 1978, causa C-112/77; 27 aprile 1978, causa C-90/77; 30 novembre 1983, causa C-235/82; 19 maggio 1983, causa C-81/91; 11 luglio 2002, causa C-62/00), il principio dell'obbligo di motivazione, quale strumento necessario di conoscenza della giustificazione (in fatto e in diritto) della ratio del provvedimento adottato e di controllo giudiziale (sentenze 15 luglio 1970, causa C-41/69; 15 dicembre 1987, causa 222/86 e 1 aprile 1993, cause riunite C-260/91 e C-261/91), il principio del *ne bis in idem* e così via.

La Corte di Giustizia ha escluso la compatibilità con l'ordinamento comunitario delle presunzioni assolute (v. *Cadbury Schweppes*, punto 50; *Leur - Bloem*, causa C-28/95, punto 44 e *Garage Molenheide e aa.*, cause riunite C-286/94, punti 39 ss. con commento di P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5, 1998, III, 91 ss.).

Con riguardo alle presunzioni relative, le quali si limitano a comportare a carico del contribuente un'inversione dell'onere della prova, la giurisprudenza della Corte di Giustizia si è orientata nel senso di ritenerle incompatibili nella misura in cui dalla loro applicazione consegue l'effetto di rendere più gravoso l'esercizio delle libertà fondamentali, indipendentemente dalle effettive esigenze anti-abuso tutelate negli ordinamenti nazionali (si v. casi *Shumacker*, causa C-279/93, punto 49 e *Bent Vestergaard*, 28 ottobre 1999, causa C-55/98, punti 21 e 22).

³² La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha fatto frequente rinvio ai principi recepiti nel Protocollo addizionale alla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'Uomo del 1950 (cfr. CGCE, 13 dicembre 1979, *Hauer/Land Rheinland-Pfalz*, C-44/79; 19 giugno 1980, *Testa e a./Bundesanstalt für Arbeit*, cause riunite 41,121 e 796/79; 11 luglio 1989, *Schröder Kraftfutter & Co./Hauptzollamt Gronau*, C-265/87; 22 ottobre 1991, *von Deetzen/Hauptzollamt Oldenburg*, C-44/89). In occasione dell'ultima citata sentenza, i giudici hanno affermato il riconoscimento dei diritti di proprietà e la libertà di esercizio delle attività professionali, precisando che questi non costituiscono prerogative assolute, ma vanno considerati alla luce della loro funzione sociale. Restrizioni a tali diritti, si ammette, sono tollerate soltanto ove rispondano ad obiettivi d'interesse generale della Comunità, siano proporzionate e tali da non ledere la sostanza stessa dei diritti garantiti. Nella decisione del 23 febbraio 1995, n. 15375/89, *Gasus Dosier und Foerdertechnik GmbH c. Paesi Bassi*, si afferma che: "... il presente caso riguarda il diritto degli Stati membri di emanare disposizioni necessarie per garantire la riscossione delle imposte... Secondo il consolidato orientamento della Corte, l'art. 1, par. 2, del primo Protocollo deve essere interpretato alla luce dei principi sanciti nel primo paragrafo dell'articolo.

nei confronti degli Stati membri e delle loro amministrazioni, inclusa quella finanziaria; giustiziabili dal giudice interno e dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea. Tra questi, il rispetto della dignità umana, il principio di eguaglianza, il divieto di discriminazione, il diritto di proprietà, il libero esercizio delle attività economiche e professionali, la tutela del legittimo affidamento e della buona fede, il principio della proporzionalità, il divieto di presunzioni irragionevoli o che rendano eccessivamente gravoso l'onere della prova contraria, il rispetto della vita familiare, l'inviolabilità del domicilio, il diritto al contraddittorio endo-procedimentale³³, il diritto al silenzio, il diritto di difesa, il diritto alla prova, il principio della certezza del diritto.

Diritti, garanzie, libertà e principi destinati ad essere applicati in tutti i settori di intervento delle politiche europee, senza distinzione, a nostro avviso, nella materia tributaria, tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, sia nella fase istruttoria, che in quella dell'accertamento e della riscossione, nonché in giudizio.

Anche per i tributi oggetto di forte armonizzazione, quali l'imposta sul valore aggiunto, infatti, la normativa sull'esercizio dei poteri istruttori, dei poteri cautelari dell'Amministrazione finanziaria, sulle tipologie di accertamento applicabili, sui poteri dell'agente della riscossione, come sulle modalità di svolgimento del rito tributario e sui poteri del giudice, rimangono appannaggio esclusivo degli Stati membri.

E' da ritenersi che il loro adeguamento all'effettivo rispetto dei diritti e delle libertà sancite nell'ordinamento giuridico europeo crei implicitamente una forma di ravvicinamento tra le discipline nazionali. A nostro avviso l'oggetto del controllo della Corte di Giustizia è riconducibile alla verifica del fatto che la protezione dell'interesse erariale³⁴ si realizzi in

Conseguentemente, è necessario raggiungere un giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della Comunità e la necessità di protezione dei diritti fondamentali dell'individuo. Il bisogno di raggiungere tale equilibrio è manifestato dalla struttura complessiva dell'art.1, compreso il secondo paragrafo: deve, pertanto, esistere una ragionevole relazione di proporzionalità tra i mezzi impiegati ed i fini da perseguire”.

³³ Sul tema si v. F. PICCIAREDDA, Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 399, il quale distingue tra “partecipazione in funzione collaborativa (o servente)”, ricostruibile in termini rispettivamente di facoltà dell'amministrazione di richiedere e correlato obbligo (sanzionabile) del contribuente di fornire elementi, in corso di istruttoria, la cui acquisizione risulta utile all'amministrazione e “partecipazione in funzione difensiva”. Quest'ultima volta alla difesa (libera) del contribuente, realizzata in un momento “in cui le indagini o l'acquisizione di elementi sono terminate” e “l'Amministrazione si è formata un suo convincimento”.

³⁴ La Corte di Giustizia ha stabilito che, salvo il superamento del test di proporzionalità, la lotta contro l'evasione fiscale e l'efficacia dei controlli fiscali possono essere invocati quali legittimi motivi per giustificare

modo conforme alla tutela dei diritti individuali e che l'Amministrazione finanziaria eserciti i propri poteri sacrificando questi ultimi soltanto nella misura strettamente necessaria (test di proporzionalità).

Riteniamo che non rappresenti un ostacolo all'effetto diretto delle disposizioni della Carta europea la precisazione, dettata dall'art. 52, comma 5°, riguardo al fatto che i principi in essa sanciti "possono essere attuati da atti legislativi ed esecutivi adottati" dalle istituzioni dell'Unione e degli Stati membri "allorché essi danno attuazione al diritto dell'Unione". Viene, infatti, utilizzato il verbo "potere" e, comunque, riferito ai principi per i quali si ravvisa eventualmente l'esigenza di attuazione, mentre i diritti e le garanzie sono direttamente applicabili, senza alcuna necessità di mediazione del diritto secondario o di quello nazionale.

Viene vietata ogni interpretazione volta ad avallare attività o comportamenti diretti a violare i diritti e le libertà della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione o a imporre loro limitazioni più ampie di quelle eventualmente stabilite nella stessa (art. 54 della stessa rubricata "Divieto dell'abuso del diritto").

Spetterà all'Amministrazione finanziaria e al giudice interno vigilare in primo luogo sul loro pieno rispetto. In caso di incertezze sulla loro effettiva portata il giudice a quo potrà rimettere la questione in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia, oppure, ove il dubbio riguardi la violazione di principi equivalenti a quelli sanciti nella Costituzione nazionale, sollevare la relativa questione alla Corte costituzionale.

Quest'ultima, a sua volta, avrà l'obbligo di rinvio alla Corte di Giustizia qualora sia necessario interpretare in ultima istanza il contenuto del catalogo europeo. L'efficacia delle pronunce della Corte europea svolgerà effetti erga omnes nei confronti degli ordinamenti giuridici di tutti gli Stati membri, favorendo la definizione comune e la circolazione di modelli e di standard precettivi, in un'Europa dai confini territoriali e culturali sempre più allargati.

(c.d. "rule of reason") eventuali restrizioni dell'esercizio delle libertà fondamentali dell'Unione europea (si v. Corte di Giustizia, sentenze 8 luglio 1999, causa C-254/97, *Baxter e a.*, punto 18; 26 settembre 2000, causa C-478/98, *Commissione/Belgio*, punto 39, e 4 marzo 2004, causa C-334/02, *Commissione/Francia*, punto 27). La restrizione di una libertà economica fondamentale non può, tuttavia, giustificarsi sulla base di una presunzione generale di evasione o di frode fiscale (v. conclusioni dell'avvocato generale Eleanor Sharpston presentate il 24 gennaio 2008, causa C-27/07, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*).

La coesistenza di una pluralità di ordinamenti “originari” diversi, conduce ad un processo graduale e spontaneo di osmosi, nonché ad una progressiva integrazione, senza tuttavia, scongiurare possibili antinomie e conflitti relativi alle asimmetrie riscontrabili all’interno della “tavola dei valori costituzionali”, derivanti anche dalla diversità nelle metodologie ermeneutiche seguite dalla Corte di Giustizia dell’Unione rispetto alle Corti costituzionali interne. Il multilevel constitutionalism³⁵ implica una ricostruzione in termini relazionali e

dinamici dei rapporti tra i diversi ordinamenti giuridici³⁶, sulla base del criterio di ripartizione delle competenze stabilito dai Trattati e del criterio di sussidiarietà; l’abbandono di un approccio formale, gerarchico ed esclusivamente positivista del diritto, a favore della preminenza, in senso sostanziale, di un nucleo di principi e di valori primari aventi una vasta portata assiologica, espressione sintetica e simbolica del “pluralismo costituzionale”.

La risoluzione delle questioni sollevate sull’equivalenza (in quanto a contenuto e ad estensione applicativa) tra garanzie e diritti sanciti in sede europea e quelli previsti nelle

³⁵ Sul tema si rimanda a N. WALKER, *The idea of Constitutional pluralism*, in *Mod. Law Rev.*, 2002, 333 ss. che definisce il “multilevel constitutionalism” una delle espressioni più conosciute del pluralismo costituzionale, alla luce del quale “l’attuale ordine giuridico” viene considerato “come il risultato di un processo costituzionale dinamico diretto a costituire e sviluppare un’accentuata cooperazione internazionale”. L’idea di una Costituzione multilivello poggia essenzialmente sul concetto di sovranità divisa (“divi - ded sovereignty”), concetto quest’ultimo elaborato per giustificare il fondamento teorico degli Stati federati e applicato anche ai rapporti fra ordinamento interno ed internazionale.

³⁶ In tal senso, J.H.H. WEILER-U.R. HALTERN, *The Autonomy of Community Legal Order: through the Looking Glass*, in *Harv. Jour. Int. Law*, 1996, 411; U.K. PREUSS, *The Constitution of a European Democracy and the role of the Nation State*, in *Ratio Juris*, 1999, 418 (“the Community is a process of an institutionalized interaction between actors whose roles and functions are not preestablished in an overarching concept of political unity; rather, they are shaped in an open process in which a broad range of possible developments may surface and pushed forward by agents which possibly will only be generated in this very process”); J. SCHWARZE, *The Birth of a European Constitutional Order*, 530 (545), in J. SCHWARZE (ed.), *The Birth of a European Constitutional Order. The Interaction of National and European Constitutional Law*, Baden-Baden, 2000 (“national law and Community law can no longer be understood as completely separate legal spheres”); N. WALKER, *Late Sovereignty in the European Union*, 3 (19 ss.), in N. WALKER, *Sovereignty in Transition*, Oxford, 2003 (“pluralistic legal order”).

Costituzioni nazionali, non può trovare soluzione alla luce di una ricognizione formale in termini di corrispondenza meramente nominalistica, bensì esige un'indagine sostanziale di tipo casistico.

I conflitti possono sorgere anche dalla distanza assiologica tra i due sistemi giuridici e valoriali, quello europeo e quello interno. In materia tributaria, l'applicazione dei principi di uguaglianza sostanziale (art. 3 Cost.), di capacità contributiva e di progressività (art. 53 Cost.) giustificano forme di discriminazione quantitativa e qualitativa della ricchezza prodotta, l'introduzione di regimi di tassazione specifici a favore di talune categorie di contribuenti, nonché interventi redistributivi, suscettibili di essere considerati dalla Corte di Giustizia ostacoli o restrizioni alle libertà fondamentali di matrice europea.

La Corte di Giustizia, d'altra parte, in diverse occasioni ha preteso dagli Stati membri una tutela delle libertà economiche fondamentali del contribuente spesso più ampia rispetto a quella tradizionalmente accordata dall'ordinamento nazionale e dallo stesso giudice costituzionale, elaborando, ad esempio, i principi in tema di responsabilità aquiliana degli Stati per violazione del diritto comune, nell'esercizio delle funzioni amministrative, giurisdizionali e perfino legislative.

I principi dettati in ambito europeo vengono implicitamente richiamati nel sistema fiscale interno dalle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente³⁷, quali "principi generali dell'ordinamento", in attuazione dei principi di uguaglianza, di riserva di legge, di capacità contributiva e di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione. Il richiamo è, invece, espresso per quanto riguarda l'art. 1 della legge generale sul procedimento amministrativo, alla luce delle integrazioni apportate dalla L. n. 15/2005, che subordina l'attività amministrativa ai "principi del diritto comunitario".

Il dialogo tra le alte Corti dovrebbe puntare al maggiore potenziamento possibile dei nuovi diritti di cittadinanza. L'art. 52, comma 4°, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione stabilisce che, nel caso del riconoscimento dei diritti risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, "tali diritti sono interpretati in armonia con dette tradizioni".

³⁷ Si pensi alle norme dettate in materia di informazione del contribuente (art. 5), di conoscenza degli atti e di semplificazione (art. 6), di chiarezza e motivazione dei provvedimenti tributari (art. 7), di tutela dell'affidamento e della buona fede (art. 10). In dottrina si rimanda a R. SCHIAVOLIN, Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO e A. MARCHESELLI, Torino, 2012, 319 ss.

Riteniamo, tuttavia, che tale armonia non possa precludere un'interpretazione e un'applicazione in senso più ampio dei principi europei rispetto ai corrispondenti prescritti a livello interno. Occorre promuovere l'affermazione di un umanesimo in campo tributario, inteso quale rottura con l'ancien régime che riconduceva i rapporti tributari all'esercizio d'imperio unilaterale dei pubblici poteri, capace di porre al centro del sistema la persona e i suoi diritti fondamentali e inviolabili, riconosciuti e non creati dallo Stato, in quanto preesistenti alla stessa organizzazione della collettività in Stato (sociale).

Tale assunto viene espressamente confermato dall'art. 52, comma 3°, per i diritti corrispondenti a quelli disciplinati dalla Convenzione europea di Strasburgo, stabilendo, da una parte, che: "il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione" e, dall'altra, che: "La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa".

Il legislatore europeo pur preoccupandosi di vietare qualsiasi interpretazione della Carta in senso limitativo o lesivo dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosciuti a livello convenzionale (art.53), è consapevole del carattere minimale della tutela assicurata a livello internazionale e della superiore vis espansiva delle norme comunitarie, nonché del maggiore livello di tutela da esse potenzialmente ottenibile. Si pensi, a titolo esemplificativo, al confronto, in tema di "giusto procedimento" e di "giusto processo", tra i principi stabiliti nell'art. 6 della CEDU e quelli prescritti dall'art. 47 della Carta sul diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale, la cui applicazione, a differenza del primo, non è limitata alle controversie vertenti su i diritti e le obbligazioni civilistiche e sulle sanzioni penali.

L'obbligo di motivazione sancito dall'art. 7 dello Statuto, che fa espresso riferimento all'art. 3 della L. n.241/1990, costituisce un principio generale dell'ordinamento tributario, il cui contenuto e la cui esaustività si atteggia in modo diverso a seconda della particolare fattispecie impositiva e del tipo di accertamento impiegato (analitico, induttivo - extracontabile, sintetico-redditometrico, fondato sugli studi di settore etc.). G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 118, attribuisce all'obbligo di motivazione degli atti tributari, attraverso l'indicazione delle prove della pretesa erariale, la funzione di fornire da parte dell'amministrazione "una giustificazione razionale alla ricostruzione fattuale da essa compiuta, in modo da consentirne il controllo a posteriori da

parte del giudice”, coerentemente con il principio della distribuzione dell’onere probatorio (art. 2697 c.c.).

La motivazione deve indicare anche le risultanze istruttorie, senza che l’Ufficio possa integrare o sanare in sede processuale l’insufficiente o la radicale mancanza degli elementi necessari. Cfr. M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, 91 e 92; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 360; ID., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 329 e 330; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento tributario*, Padova, 1990, 395 e ss.; ID., *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 10.

Sulle possibili limitazioni che il legislatore nazionale può apportare all’esercizio dei diritti e delle libertà sancite nella Carta, il citato art. 52 introduce l’obbligo della riserva di legge, nel rispetto, comunque, del principio di proporzionalità, solo ove “siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall’Unione o all’esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”.