



23 FEBBRAIO 2022

Il rafforzamento del legame fra fiscalità
e democrazia per la creazione di una
capacità fiscale europea

di Giovanna Petrillo

Professoressa associata di Diritto tributario
Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"



Il rafforzamento del legame fra fiscalità e democrazia per la creazione di una capacità fiscale europea*

di **Giovanna Petrillo**

Professoressa associata di Diritto tributario
Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”

Abstract [It]: Il dibattito sull’opportunità di una politica fiscale comune nell’UE rappresenta un tema rilevante e complesso che coinvolge problemi cronici relativi al trasferimento di nuove competenze a livello europeo e che allo stesso tempo si lega ad alcune contingenze specifiche dell’attuale fase del processo di integrazione europea. Avendo riguardo a quest’ultimo profilo, il ruolo centrale delle Istituzioni europee (in particolare della Commissione) nella gestione della crisi dovuta alla pandemia da Covid-19 rappresenta l’occasione per riflettere sui limiti della mancanza di una politica di spesa pubblica e di tassazione comune. Si auspica che il percorso diretto all’introduzione delle nuove risorse proprie possa avviare una proficua discussione sull’esigenza di pervenire ad un rafforzamento dei poteri del Parlamento UE che preveda l’attribuzione all’organo elettivo del potere di istituire e regolare tributi propri.

Title: Strengthening the link between taxation and democracy for the creation of a European fiscal capacity

Abstract [En]: The debate on a common tax policy in the EU is a relevant and complex issue which involves chronic problems related to the transfer of new competences at European level and which at the same time is linked to some contingencies specific to the current phase of the European integration process. Having regard to the latter profile, the central role of the European institutions (in particular the Commission) in the management of the crisis due to the Covid-19 represents an opportunity to reflect on the limits of the lack of a common public spending and taxation policy. It is hoped that the direct path to the introduction of the new own resources can start a very substantive discussion on the need to achieve a strengthening of the powers of the EU Parliament, including the attribution to the elected body of the power to establish and regulate own taxes.

Parole chiave: Sovranità fiscale; integrazione fiscale Europea; governance; solidarietà fiscale; risorse fiscali

Keywords: Fiscal sovereignty; European tax integration; governance; fiscal solidarity; fiscal resources of the European Union

Sommario: **1.** Elementi introduttivi. **2.** Un possibile cambiamento delle modalità con cui avvengono le decisioni: una praticabile via d’uscita dalla logica intergovernativa in materia di imposizione fiscale? **3.** Percorso diretto all’introduzione delle nuove risorse proprie e solidarietà impositiva: nuove logiche evolutive. **4.** L’UE fra il rischio di un ritorno alla regolazione fiscale e l’opportunità della dotazione di una sua capacità fiscale.

1. Elementi introduttivi

Non può dubitarsi che la potestà tributaria dello Stato viene ad incidere sotto molteplici profili sul reddito e sul patrimonio del cittadino- contribuente condizionando la sua libertà di iniziativa e di attività

* Articolo sottoposto a referaggio. Contributo in risposta alla call for papers “*Conferenza sul futuro dell’Europa e riforme istituzionali*”, organizzata nell’ambito del PRIN 2017 “*Dove va l’Europa? Percorsi e prospettive del federalizing process europeo*” dalle Università di Roma-Sapienza, Bologna, Milano e Torino, in collaborazione con federalismi.it.

economica¹, così come è fuori di dubbio il fatto che l'applicazione concreta dei parametri di armonizzazione fiscale di diritto europeo abbia costituito tradizionalmente più che una questione relativa al dogmatismo giuridico un problema di regolamentazione della libera concorrenza nell'ambito del mercato interno².

Dato che alla logicità di un sistema fiscale partecipa anche la ratio economica e che la razionalità economica del sistema fiscale è condizione essenziale del funzionamento del mercato³, considerato che la struttura dei sistemi fiscali della maggior parte degli Stati membri dell'UE distribuisce la potestà tributaria fra vari Enti locali che godono di una propria autonomia finanziaria, si è immediatamente posta la questione inerente la limitazione della sovranità fiscale⁴ rivendicata dai singoli Paesi membri ogni qual volta il diritto comunitario abbia ostacolato la potestà tributaria nazionale.

¹ Come è noto, lo Stato borghese non può, secondo i principi liberali che ne informano l'organizzazione, disporre di alcun patrimonio produttivo, con la conseguenza che al finanziamento dei pubblici bisogni i pubblici poteri devono provvedere con altri mezzi. A tal fine il metodo prescelto è "quello del prelievo coattivo nell'esercizio della potestà tributaria inquadrata fra le potestà pubbliche che, in quanto rispondono ad insopprimibili esigenze collettive sono comunque riconosciute allo Stato". Così, M. ADELAIDE VENCHI CARNEVALE, *Diritto Pubblico dell'economia*, in *Trattato di diritto Amministrativo* diretto da G. SANTANIELLO, Vol. XXIX, 1, p.66.

Come rileva efficacemente F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale fra decentramento e globalizzazione*, in *Riv.dir.trib.*, n. 10/2004, p. 1071, "nel sistema vigente non sono quindi solo i beni pubblici classici come la difesa e la sicurezza a dover essere finanziati dallo Stato (e, in certa misura, dagli altri livelli di governo) attraverso il prelievo tributario, ma anche quelli rappresentati dai diritti fondamentali e ogni prestazione connessa alle politiche welfaristiche legislativamente definite dalle maggioranze parlamentari. Il che significa, in termini di giustizia distributiva e redistributiva, che sottolineata la correlazione fra prelievo tributario e spese sociali si tramuta in una vera e propria dipendenza della giustizia fiscale dalla giustizia sociale".

In premessa, è bene chiarire, (cfr. G. LICCARDO, *Introduzione allo studio del Diritto tributario*, in *Trattato di Diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, Vol.I, Padova, Cedam, 1994, p. 40) che "la prestazione tributaria è la conseguenza di un obbligo associativo socio politico per chiunque si trova sul territorio dell'Unione Europea (se la prestazione tributaria è di tipo europeo) o dello Stato (se la prestazione tributaria è di tipo nazionale) o della singola entità territoriale. I principi della generalità e della territorialità sono dunque insiti (in re ipsa) nella prestazione tributaria. Proprio perché la prestazione tributaria discende da un obbligo associativo l'Ente istituzionale che identifica, disciplina e tutela la Comunità Nazionale quale universalità degli associati ha il dovere di richiederne l'adempimento anche con la coazione, la quale peraltro discende dalla fonte giuridica (la legge) della prestazione tributaria: con la conseguenza quindi che i due postulati della legalità (nella manifestazione del consenso democratico) e della coattività (nella esecuzione forzata in caso di inadempimento) sono connaturali all'impostazione concettuale della stessa prestazione tributaria".

² L'avvio del processo di integrazione giuridica, anche in ambito fiscale va collocato in una logica di stretta correlazione funzionale con la nascita e lo sviluppo del mercato comune europeo. In tema v. G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e di diritto internazionale*, Cedam, Padova, 2008.

La filosofia funzionalista -la quale si ricollega all'idea che l'integrazione tra gli Stati membri debba avvenire con gradualità nei settori economici e sociali, per poi estendersi progressivamente anche ad altri ambiti, come il diritto e la politica- ha sicuramente caratterizzato l'ordinamento comunitario anche da un punto di vista strettamente giuridico. Diffusamente in tema v. F. SAPONARO, *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Cedam, Padova, 2017.

³ Così, J. LANG, *I Presupposti costituzionali del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Cedam, Padova, 2001, p. 451, il quale evidenzia, in particolare, che la razionalità economica del sistema fiscale è condizione essenziale di funzionamento del mercato.

⁴ La sovranità, tradizionalmente, viene definita come somma delle potestà pubbliche dello Stato, compresa quella impositiva, che si esercita su un territorio definito e su un corpo sociale stanziato in esso. Sul punto, v. M. S. GIANNINI, *Sovranità. Diritto vigente*, in Enc. Dir. vol. XLIII, 1990, p. 225. Intende il concetto di sovranità in termini di posizione di supremazia di un organo o di un'entità all'interno del singolo Stato, R. MORETTI, *Sovranità popolare*, in Enc.giur. Treccani, Roma, 1993, 1.

In particolare, posto che i modelli di Stato sono stati messi in crisi dai processi di armonizzazione e integrazione fiscale si è reso necessario, analogamente a quanto verificatosi riguardo all'armonizzazione delle politiche di bilancio, anche un equivalente processo di armonizzazione delle politiche tributarie⁵.

Orbene, accanto all'idea di un fisco che non sia d'ostacolo ad una libera circolazione che la legislazione comunitaria prevalentemente persegue⁶, si è andata via via ad affermare una concezione positiva dello strumento tributario nella quale le azioni europee sono volte all'indirizzo ed al coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri⁷.

L'originaria configurazione del tributo come elemento economico nel quadro di un diritto limitato alla regolamentazione giuridica del mercato non ha, dunque, impedito, che, a seguito di un'integrazione

Diffusamente, in riferimento all'obsolescenza del concetto di sovranità, si veda G. LICCARDO, *Supremazia e obbedienza finanziaria*, in Studi in onore di V. Uckmar, Cedam, Padova, 1997, pp. 746 ss.

Osserva efficacemente V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam, Padova, 1999, p. 113, che "il problema della distribuzione dei poteri in materia tributaria è particolarmente delicato, perché non sussiste effettiva autonomia se non ricorre la potestà di effettuare i prelievi necessari per far fronte alle esigenze finanziarie dell'ente; la limitazione al potere di imporre tributi comporta ineluttabilmente una limitazione all'autonomia dell'Ente"

Si veda, in argomento, il contributo di A.FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv.dir.trib.*, 1/2005, p. 7, nel senso che: "dal diritto sovrano di imposizione, basato sul rapporto di sudditanza, al consenso all'imposizione, sino all'autotassazione e al principio di legalità: in ciascuna fase è una costante l'idea dell'imposizione fiscale come attributo essenziale della sovranità, via via affrancatasi, quest'ultima dal principio di supremazia, sino alla identificazione con quello di rappresentatività e responsabilità democratica...riserva di legge e confini dell'autonomia normativa sub statale non sono e non possono costituire risultanti mere della loro regolazione specifica, anche di rango costituzionale; e piuttosto questo delicatissimo equilibrio, stretto fra la rappresentanza politica, la forma di stato e l'unità dell'ordinamento giuridico, appare segnato da una correlazione essenziale, che tende ad escludere una "politica" dei poteri, indipendente dalla "politica" della rappresentatività, almeno in linea di principio".

⁵Per considerazioni generali inerenti la politica fiscale dell'UE allargata si veda A. AMATUCCI, *Aspetti tributari dell'allargamento dell'Unione Europea*, in *Riv.dir.int.trib.*, 1/2004, pp. 3 e ss.

⁶Per approfondimenti sul punto, v. R. LUPI, *Concorrenza fra ordinamenti, Comunità europea e prelievo tributario*, in *Rass. Trib.*, 3/2004, pag. 997, il quale, osserva che, per il resto, si attua il principio secondo il quale quando l'oggetto di un tributo è collegato ragionevolmente alla sfera di sovranità di un determinato Stato dell'Unione quest'ultimo può in linea di principio procedere alla relativa imposizione fiscale. L'autore, in particolare, (cfr.pag. 993) è dell'avviso che "Attraverso le libertà di movimento le regole del diritto pubblico dell'economia circolano, quelle tributarie no; possono però circolare i cespiti imponibili alla ricerca, nel territorio della comunità, delle regole tributarie più convenienti".

⁷ Si veda G. CASADO OLLERO, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, Trattato di Diritto Tributario, diretto da A. AMATUCCI, Cedam, Padova, 2001, p. 549, nel senso che si è dischiuso l'orizzonte, dopo una concezione negativa dello strumento tributario la quale era risultata prevalente nelle prime fasi del procedimento di armonizzazione, ad una concezione positiva nella quale "la Comunità concilia gli obiettivi di neutralità fiscale e non discriminazione con una azione diretta a garantire l'esercizio effettivo della libera circolazione dei fattori di produzione nel mercato interno, il coordinamento della gestione della leva tributaria da parte degli stati membri al servizio delle loro rispettive politiche economiche nazionali e più timidamente, il ruolo (extrafiscale) dell'imposta a sostegno degli obiettivi e delle politiche comunitarie".

Come è noto, le modalità tipiche di azione del legislatore europeo sono quelle rappresentate dall'armonizzazione, dal ravvicinamento delle legislazioni nazionali, dal coordinamento fiscale, ed anche dell'integrazione negativa. In tema senza pretese di completezza, v. C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur.* Vol. I, Agg. (Roma, 2010); G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. Dir.*, Annali, Vol. I (Milano, 2007), p. 394. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 481-514; A.E. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Giuffrè, Milano, 2005; V. MASTROIACOVO, *Principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, p. 807 ed ivi, sul punto, p. 810-815; M.C. FREGNI, *Legitimacy in decision making in tax law: some remarks on taxation, representation and consent to imposition*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2017, I, p. 410.

negativa operata dalla Corte di Giustizia, si verificasse un assorbimento dei principi costituzionali statali nell'ambito comunitario (giurisprudenziale) per cui la tradizionale contrapposizione fra economicismo comunitario e costituzioni statali, in cui il tributo è mezzo di finanziamento dello Stato ed “ingranaggio essenziale” della democrazia, presenta un primo avvicinamento.

In quest'ottica, il processo di “integrazione” dei sistemi fiscali avrebbe dovuto tendere al superamento dei tradizionali schemi di tipo settoriale volti alla libera circolazione dei fattori produttivi ed allo sviluppo della concorrenza nel mercato unico per costituire l'elemento fondamentale delle politiche di bilancio dell'UE e degli Stati che la compongono⁸.

La prospettiva di una “integrazione” dei sistemi fiscali Europei si è, però, inevitabilmente scontrata con resistenze, da parte degli Stati, a cedere porzioni crescenti di sovranità fiscale⁹. Si è trattato, invero, di resistenze alquanto prevedibili nella misura in cui, come si dirà in seguito, le difficoltà di ravvicinamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri potranno superarsi solo nel momento in cui l'integrazione fiscale verrà a correlarsi ad una migliore integrazione politica¹⁰.

⁸ In tal senso, v. R. PERRONE CAPANO, *L'Europa fra Euro e crisi dello Stato Sociale*, in *Rass.trib.*, n.5/2001, p. 1325, il quale, in particolare, (cfr. pag. 1326) è dell'avviso che serve all'Europa “una politica di armonizzazione dei regimi tributari che incidono sulla mobilità dei fattori produttivi ed interagiscono sull'allocatione delle risorse e sulla crescita economica: la trasparenza che in campo fiscale dovrebbe rappresentare un valore costituzionalmente protetto, costituisce infatti il punto di arrivo di un corretto processo di armonizzazione tributaria e non deve quindi essere in alcun caso confuso con i processi di uniformizzazione dei vari tributi estranei all'esperienza europea ed in contrasto con una concorrenza fiscale virtuosa fra i vari Stati membri dell'UE, finalizzata al contenimento della pressione fiscale”.

In argomento, A. PERRONE, *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione Europea* (Wolters Kluwer – CEDAM, 2019), rileva che la Commissione ha intrapreso il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa degli Stati all'unico scopo di garantire parità di condizioni nel mercato unico, senza preoccuparsi dell'impiego da dare al recupero di gettito conseguente alla sua azione.

Invero, ci si è interrogati da tempo riguardo all'opportunità che l'Unione europea si occupi in misura maggiore di determinate politiche comuni, oltre a quelle strettamente riguardanti lo sviluppo del mercato unico. In quest'ottica procedere ad un ampliamento in termini tanto qualitativi quanto quantitativi del potere allocativo dell'Unione comporterebbe notevoli vantaggi sul piano dell'efficienza nella distribuzione di una sempre maggior quantità di “beni pubblici europei”. In tema O. FONTANA, *Il Bilancio UE e i beni pubblici europei*, in *Commenti C.S.F.*, n. 207, 8 gennaio 2021.

⁹ P. BORJA, *L'ordine internazionale della concorrenza fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2019, n. 2, p. 7, sottolinea puntualmente che negli ultimi anni è emersa “l'idea che gli Stati debbono cooperare per raggiungere obiettivi comuni di sviluppo, economici e sociali, anche limitando, almeno parzialmente, la propria sovranità tributaria”.

Lascia in quest'ottica ben sperare il discorso programmatico di presentazione del proprio Esecutivo al Senato della Repubblica, nel quale il Presidente Draghi ha sottolineato che: “Sostenere questo governo significa condividere l'irreversibilità della scelta dell'euro, significa condividere la prospettiva di un'Unione europea sempre più integrata che approderà a un bilancio pubblico comune capace di sostenere i Paesi nei periodi di recessione. Gli Stati nazionali rimangono il riferimento dei nostri cittadini, ma nelle aree definite dalla loro debolezza cedono sovranità nazionale per acquistare sovranità condivisa”. Si rimanda per “Le dichiarazioni programmatiche del Presidente Draghi dinanzi al Senato”, 17 febbraio 2021, al sito ufficiale del Governo: <http://www.governo.it/it/articolo/le-comunicazioni-del-presidente-draghi-al-senato/>.

¹⁰ In argomento si rinvia a F. GALLO, *Mercato unico e Fiscalità*, in *Rass.Trib.*, n. 3/2000, il quale è dell'avviso che “non tutte le diversità di carico fiscale esistenti nei singoli paesi debbano essere rimosse avendo di mira l'uniformità dei sistemi fiscali e che, comunque, esclusivo strumento di riavvicinamento sia l'armonizzazione e non anche il mero coordinamento o la fissazione di aliquote minime comuni, o addirittura l'istituzione di una o alcune imposte europee federali. La soluzione migliore dipenderà, infatti dallo stadio dello sviluppo istituzionale dell'UE e dalla capacità che il futuro sistema fiscale comunitario e quello dei singoli paesi membri avranno di conformarvi”.

Ad oggi, nell'ambito dell'ordinamento europeo la sovranità tributaria resta di competenza degli Stati membri e le Istituzioni europee si esprimono unicamente per indirizzare, limitare o anche impedire l'esercizio del potere impositivo nazionale¹¹.

In definitiva, mentre l'unione monetaria si basa su un trasferimento di sovranità, l'unione economica si fonda principalmente sul coordinamento di politiche nazionali indipendenti. La creazione di una capacità fiscale europea intesa in termini di potere che si esercita tanto in relazione alle entrate quanto in rapporto alla spesa pubblica riveste, dunque, una valenza fondamentale per incidere su questa sproporzione. La vera essenza della capacità fiscale risiede, infatti, nell'indipendenza dalla volontà dei singoli Stati membri ricollegandosi, di converso, alla capacità di autodeterminazione propria degli Stati sovrani¹².

In un contesto siffatto, si inserisce il Next Generation UE. Il nuovo sistema di risorse proprie¹³, tuttavia, come si esporrà nel prosieguo della trattazione, in mancanza di una potestà impositiva europea, continua

J.Lang, *I presupposti costituzionali del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A.Amatucci, I, Tomo secondo, Cedam, Padova, 1994 p. 461, sottolinea, efficacemente, che "la conoscenza degli ordinamenti giuridici tributari renderà palese che inevitabilmente prima o poi dovranno essere elaborati criteri e strutture dell'imposizione che, come i principi tradizionali del diritto civile, dovranno valere per tutti gli Stati indipendentemente dalle loro costituzioni sociali", chiarendo che "solo il consenso giuridico internazionale sui criteri e sulle strutture dell'imposizione è in grado di creare i presupposti per un allineamento dei sistemi tributari".

Diffusamente in relazione al *deficit* democratico nel sistema di governance economica europea, cfr. Dario Stevanato, *Il MES tra deficit democratico e sovranità perduta*, in: <https://bit.ly/2TZBTdm>.

¹¹ Sottolinea efficacemente S. FABBRINI, *Regimi fiscali e visioni dell'unione europea*, in *Il sole 24 ore*, 2 agosto 2021, che "nell'ultimo decennio, come risposta alla crisi dei debiti sovrani, l'Ue ha introdotto nuove regole fiscali (Fiscal Compact, Six Pack, Two Pack) e definito una nuova procedura per il coordinamento delle politiche fiscali nazionali (Semestre europeo) il cui esito combinato è stato l'ingabbiamento dell'autonomia fiscale nazionale (in particolare degli stati debitori)" rilevando altresì che per Unione fiscale bisogna invece intendere una fiscalità condivisa tra gli stati federati e il centro federale, in virtù della quale gli uni e l'altro dispongono di una propria sovranità fiscale con cui sostenere le rispettive competenze.

¹² In tal senso v. L. LIONELLO-G. ROSSOLILLO, *Cosa significa creare una capacità fiscale europea e perché è così importante per il processo di integrazione?* in *Il Federalista*, 2019, 3, p.179, i quali dopo aver evidenziato che la capacità fiscale è, fra le competenze, quella più vicina alla capacità di autodeterminazione propria degli Stati sovrani, tengono a precisare che il bilancio dell'Unione europea non è espressione di una capacità fiscale europea. Ciò in quanto esso si finanzia "per la maggior parte (più del 70%) con trasferimenti diretti dai bilanci nazionali e in piccola parte con le cosiddette 'risorse proprie', ovvero risorse raccolte dagli Stati membri in settori regolati dal diritto UE (agricoltura, dazi) e successivamente trasferiti al bilancio UE. Questo non toglie che si possa anche trovare il modo di migliorare l'attuale bilancio dell'Unione europea, ma ogni riforma in tal senso non andrebbe a cambiare la natura in ultima istanza intergovernativa dell'attuale meccanismo di bilancio europeo".

Come è noto il trattato di Lisbona sancisce che il bilancio sia finanziato integralmente tramite risorse proprie, potendo il Consiglio adottare, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento, una decisione inerente le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione, per stabilire nuove categorie di risorse proprie ed abolire quelle esistenti.

Nel 2014 è stato istituito un gruppo di lavoro, composto da rappresentanti del Parlamento, del Consiglio e della Commissione e presieduto da Mario Monti, per procedere a un riesame generale del sistema delle risorse proprie. Nel gennaio 2017 il gruppo ha presentato la relazione conclusiva dei suoi lavori informati all'esigenza di garantire un bilancio europeo trasparente, semplice, equo e democraticamente responsabile. La conclusione maggiormente rilevante è stata che il bilancio dell'UE necessita di una riforma, sia a livello di entrate sia a livello di spese, per affrontare le attuali sfide e conseguire risultati tangibili per i cittadini dell'UE.

¹³ L'utilizzo della locuzione "risorse proprie" al sistema di finanza pubblica europea appare tuttavia improprio nella misura in cui la dottrina riferisce tale perifrasi a tributi imposti e pagati direttamente dai contribuenti europei che finanziano in via immediata il bilancio europeo senza transitare in quello degli Stati Membri. Ad oggi il sistema di finanziamento del bilancio europeo, composto contestualmente da trasferimenti di risorse dagli Stati Membri e da tributi

a non diminuire la dipendenza dell'Unione europea dai trasferimenti statali non presentando, dunque, una effettiva capacità di incrementare l'autonomia finanziaria dell'Unione stessa¹⁴.

2. Un possibile cambiamento delle modalità con cui avvengono le decisioni: una praticabile via d'uscita dalla logica intergovernativa in materia di imposizione fiscale?

La necessità di superare il potere di veto da parte di singoli Stati membri, estendendo il voto a maggioranza a tutti i settori di competenza dell'Unione europea, è una tematica centrale nel dibattito sul futuro del processo di integrazione europea¹⁵.

Nella consapevolezza che una possibilità di cambiamento può determinarsi attraverso il modo con cui avvengono le decisioni in materia di imposizione fiscale, si è ampiamente discusso sulle modalità per passare dall'unanimità al voto a maggioranza qualificata. Si è, così, variamente ragionato sia sul ricorso alle "clausole passerella", contenute nei Trattati, che consentono al Consiglio di adottare misure nel settore fiscale, finora subordinato all'unanimità, con il voto a maggioranza qualificata o attraverso la procedura legislativa ordinaria (art. 48 Trattato sul Funzionamento dell'Ue, TFUE)¹⁶, che in relazione

doganali, è indicativo dell'incertezza definitoria dell'Ue che oscilla fra un'organizzazione internazionale e una federazione di Stati. Essendo sotto il profilo quantitativo preponderanti i trasferimenti Statali parrebbe che l'unione europea sia maggiormente assimilabile ad una organizzazione internazionale che ad uno Stat federale. Così, C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Cacucci, Bari, 2021, p. 3.

¹⁴ F. ROCCATAGLIATA, *Crisi da Covid-19: con la tassazione dell'economia digitale la spinta giusta verso una vera "fiscalità europea"?*, in *Il Fisco*, 2020, 38, p. 3613, sottolinea che si sta trasferendo all'Unione Europea non un potere impositivo bensì "l'ingrato compito dell'esattore o del mandante dell'esazione".

¹⁵ Sul piano internazionale, soprattutto in sede OCSE si è assistito allo sforzo di migliorare la cooperazione fiscale tra i Governi, si pesi alla previsione del cosiddetto "pacchetto BEPS" (Base Erosion and Profit Shifting). Sicuramente, osserva P. PISTONE, *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in *Riv.trim. dir. trib.*, n. 2/2016, p. 395, il progetto BEPS e quello di trasparenza fiscale globale sono da considerarsi come la fonte di importanti condizionamenti esterni al contenuto e alla sostanza della sovranità tributaria nazionale in ambito internazionale.

Come è noto, in materia fiscale, il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) stabilisce, la regola generale secondo la quale il Consiglio delibera all'unanimità secondo la procedura legislativa speciale. Gli articoli 113 e 115 sanciscono infatti che il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, "adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza" e "stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno". Inoltre, l'articolo 192, paragrafo, 2, primo comma, e l'articolo 194, paragrafo 3, del TFUE stabiliscono che le disposizioni/misure "aventi principalmente natura fiscale" nei settori dell'ambiente e dell'energia siano adottate dal Consiglio, che delibera all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale.

¹⁶ L'articolo 48, paragrafo 7, del TUE contempla una clausola "passerella" generale in base alla quale il Consiglio europeo può adottare una decisione che consenta: di deliberare a maggioranza qualificata nei casi in cui i Trattati richiedono l'unanimità (comma 1); di applicare la procedura legislativa ordinaria nonostante i Trattati prescrivano il ricorso a procedure speciali (comma 2). Per attivare la clausola, il Consiglio europeo deve decidere all'unanimità, previa approvazione del Parlamento europeo, che si pronuncia a maggioranza dei membri che lo compongono. Inoltre, è previsto un diritto di veto a favore dei Parlamenti nazionali, da esercitarsi entro sei mesi dalla trasmissione dell'iniziativa da parte del Consiglio europeo; l'articolo 192, paragrafo 2, del TFUE contiene, invece, una clausola "passerella" specifica, destinata a misure nel settore ambientale attualmente subordinate al voto all'unanimità, comprese disposizioni "aventi principalmente natura fiscale". In questo caso, al fine di passare alla procedura legislativa ordinaria, il Consiglio deve

all'utilizzo dell' articolo 116 del TFUE¹⁷ in considerazione del pregiudizio alla concorrenza che discende dall'adozione di regimi fiscali più favorevoli da parte di uno o più Stati membri allo scopo di attrarre più risorse e più investimenti a scapito di altri.

Evidenti risultano, in particolare, le difficoltà politiche legate all'utilizzo delle clausole passerella¹⁸ posto che l'iter procedurale delle stesse prevede che sia il Consiglio europeo a dover prendere l'iniziativa, indicando l'ambito di applicazione della modifica al processo decisionale che si intende apportare, e che ne venga data notifica ai parlamenti nazionali. Nel caso in cui nessun parlamento nazionale si oppone entro sei mesi, il Consiglio europeo potrà adottare tale decisione all'unanimità, previo assenso del Parlamento europeo.

In questo contesto decisamente articolato, si pone l'intervento della Commissione che nel 2019 ha invitato i Paesi membri a riflettere sull'introduzione di un modo di votazione più democratico ed efficiente in materia di tassazione comune e che, proprio nella rappresentata consapevolezza delle prevedibili resistenze che potrebbero incontrare le clausole passerella in alcuni Stati membri, prospetta un approccio graduale articolato in diverse fasi¹⁹.

decidere all'unanimità, in base a una proposta della Commissione europea e previa consultazione del Parlamento europeo, del Comitato economico e sociale e del Comitato delle regioni. A giudizio della Commissione europea, le suddette clausole "passerella" consentirebbero modalità più strutturate per abbandonare l'unanimità rispetto alle altre opzioni.

¹⁷ Riguardo al voto a maggioranza qualificata in circostanze specifiche, l'articolo 116 del TFUE stabilisce che il voto a maggioranza qualificata nell'ambito della procedura legislativa ordinaria è ammissibile per eliminare distorsioni di concorrenza dovute alla disparità delle norme fiscali se non è stato possibile eliminare la distorsione, previa consultazione con gli Stati membri (secondo la Commissione europea, la disposizione, che è subordinata a condizioni rigorose, non può colmare tutte le lacune generate dall'unanimità); l'articolo 325 del TFUE prevede il possibile uso del voto a maggioranza qualificata per le misure mirate ad affrontare le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione (secondo la Commissione europea, tale disposizione potrebbe essere utilizzata per talune misure di lotta contro le frodi all'IVA, dato che l'IVA è una risorsa propria dell'UE, e quindi avrebbe un ambito di applicazione circoscritto).

¹⁸ Per puntuali riflessioni in argomento v. A. MAJOCCHI, *Il carbon pricing in Germania e le nuove risorse proprie europee*, CSF, commento n. 182/2020, <http://www.csfederalismo.it>.

¹⁹ Il 15 gennaio 2019 la Commissione europea ha adottato la Comunicazione "Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE" (COM(2019)8) con cui propone una transizione progressiva dalla procedura legislativa speciale (voto all'unanimità al Consiglio dell'UE, consultazione del Parlamento europeo) alla procedura legislativa ordinaria (voto a maggioranza qualificata al Consiglio e Consiglio e Parlamento che deliberano in qualità di colegislatori) per alcuni settori della politica fiscale dell'UE.

La transizione proposta avverrebbe in quattro fasi, da completare entro il 2025, senza ricorrere a revisioni del vigente quadro normativo dell'Unione e senza incidere sulle attuali competenze degli Stati membri nel settore. In particolare, la Commissione europea propone al Consiglio europeo di ricorrere alla clausola "passerella" di cui all'articolo 48, paragrafo 7, del TUE. Posto che il ricorso a questa procedura implica che vi sia unanimità in sede di Consiglio europeo potrebbe valutarci, in alternativa, la possibilità, peraltro contemplata dalla Commissione stessa, anche se scartata, di ricorrere al citato articolo 116 del TFUE in considerazione del pregiudizio alla concorrenza che discende dall'adozione di regimi fiscali più favorevoli da parte di uno o più Stati membri proprio allo scopo di attrarre più risorse e più investimenti a scapito di altri.

Per completezza si evidenzia che i Trattati contengono una ulteriore disposizione che conferisce flessibilità per il ricorso a procedure diverse dall'unanimità, senza dover rivedere i Trattati stessi. Ci si riferisce alla cooperazione rafforzata (articolo 20 del TUE e articoli da 326 a 334 del TFUE): un gruppo di almeno nove Stati membri può procedere congiuntamente con un'iniziativa proposta qualora si rivelasse impossibile raggiungere un accordo all'unanimità in seno al Consiglio. Secondo la Commissione europea, la cooperazione rafforzata non è tuttavia una soluzione ottimale perchè

Ebbene, l'abbandono dell'unanimità nei settori nei quali essa è tuttora applicata e la sua sostituzione con la maggioranza qualificata rappresenta, come è stato puntualmente osservato²⁰, una delle riforme indispensabili per l'emancipazione dell'Unione europea dal controllo che gli Stati membri tuttora esercitano sul suo funzionamento. Si tratta, invero, di un passaggio certamente fondamentale ma da solo comunque inidoneo a determinare l'uscita dalla logica intergovernativa nella quale si muovono in questa materia i Trattati.

Sicuramente, infatti, in una prospettiva comunque di più lungo termine, solo la stretta interdipendenza fra integrazione fiscale e soppressione del principio dell'unanimità nonché l'attribuzione di poteri "sostanziali" al Governo e al Parlamento²¹ europei, nel rispetto dei principi fondamentali di sussidiarietà e di proporzionalità, potranno efficacemente incidere su un sostanziale ravvicinamento degli ordinamenti tributari degli Stati membri.

A fronte di tutto ciò, l'auspicio è nel senso che il periodo post pandemico²² possa rappresentare l'occasione per una più decisa modernizzazione delle basi strutturali dell'Unione determinando, sul piano dell'effettività, un reale cambiamento di passo informato alla flessibilità, alla produttività ed all'inclusione.

non garantisce un regime omogeneo in tutta l'Unione ma limitato ai soli Paesi partecipanti, come dimostra il caso della proposta per istituire una tassazione sulle transazioni finanziarie (ITF) che è tuttora oggetto di una cooperazione rafforzata tra dieci Stati membri (Belgio, Germania, Francia, Grecia, Italia, Austria, Portogallo, Slovacchia, Slovenia e Spagna).

²⁰ Cfr., G. ROSSILLO, *Abolire il diritto di veto. La riforma del sistema di voto nel Consiglio e nel Consiglio europeo*, in mfe.it.

²¹ I Trattati Europei non qualificano l'UE come soggetto impositore e non operano scelte legislative che qualificano la struttura di un sistema impositivo comune. Sul punto cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Politica fiscale della CE*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 4329.

Nonostante il suffragio diretto del Parlamento europeo risalgia al 1979 a detta di legittimazione elettorale non è seguita l'attribuzione di una potestà impositiva, pertanto, esso non risulta assimilabile ai Parlamenti nazionali ma assume le sembianze di un "parlamento di spesa". Così, significativamente, G. DELLA CANANEA, *La disciplina giuridica delle finanze dell'Unione e delle finanze nazionali*, in M. CHITI (a cura di), *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2018, 309.

In particolare, l'affidamento sostanzialmente esclusivo al Consiglio di poteri inerenti alle risorse proprie, trattandosi di organo privo del necessario potere rappresentativo, determinerebbe una violazione del principio del no taxation without representation in termini di elemento caratterizzante le Costituzioni degli Stati membri. Sul punto, si veda G. RAGUCCI, *Le prerogative del Parlamento in materia di tributi e di spese, alla luce delle decisioni della Corte di Karlsruhe sugli aiuti della Grecia, e sul MES-Fiscal compact*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 2012, 3, 410 e ss. Invero, in ambito Europeo, pare configurarsi una sostanziale representation without taxation posto che il Parlamento europeo in quanto organo democraticamente eletto a suffragio universale, non dispone di poteri vincolanti riguardo alle entrate europee. In argomento, si veda, GOULARD- M. MONTI, *La democrazia in Europa. Guardare lontano*, Milano, 2012, 130 e ss.

I dubbi in ordine al soddisfacimento del principio del consenso all'imposizione in relazione alla decisione di adozione di nuove risorse proprie – assunta, come è noto, all'unanimità dal Consiglio, previa sola consultazione del parlamento europeo ed a seguito della ratifica dei Parlamenti nazionali- non si risolvono neanche considerando il ruolo di questi ultimi che si limita, in mancanza di un potere propositivo o emendativo, ad una mera ratifica della decisione sulle risorse proprie o nell'esercitare il diritto di veto. Conclude, invece, nel senso che "la decisione sulle risorse proprie dell'Unione consente un'attiva partecipazione dei parlamenti nazionali e, quindi, consente di ritenere soddisfatto il principio del consenso", G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, op.cit., p. 256.

²² Sottolinea F. GALLO, *Verso un prossimo sistema fiscale europeo*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 agosto 2020, p. 1-15, che "la novità portata dalla pandemia sta nel fatto, eccezionale, che essa ha colpito la generalità degli Stati e, quindi, ha imposto di rispondere ai suoi effetti devastanti attraverso nuove fonti finanziarie sovranazionali di ampio raggio".

Invero, le prospettive che si aprono non sono assolutamente prive di ostacoli: si pensi al portato del noto pronunciamento del 5 maggio 2020 della Corte Costituzionale Federale tedesca sul programma di acquisto dei titoli pubblici della BBC con il quale si valuta, in maniera poco convincente, la legalità delle decisioni della BCE sulla base dei principi di attribuzione e di proporzionalità²³. Si è trattato di un atteggiamento decisamente inopportuno - in vista di una effettiva valorizzazione delle richiamate esigenze- ma allo stesso tempo indicativo della necessità di agire dinanzi allo stato di crisi dell'Unione²⁴. In particolare, per quanto di interesse ai fini della presente trattazione, la decisione del Tribunale costituzionale federale tedesco ha quantomeno richiamato l'attenzione su alcune significative incongruenze del processo europeo di integrazione a partire dal riparto di competenze tra la politica monetaria accentrata e la politica economica che, viceversa, è riconducibile a ogni singolo Stato.

²³ Sulla pericolosità della decisione in parola (che tuttavia come precisato dalla stessa Corte non riguarda alcuna delle misure di assistenza finanziaria introdotte dall'Unione Europea o dalla BCE nell'ambito dell'attuale crisi da coronavirus) in termini di tragiche conseguenze per il futuro stesso dell'UE, si rimanda alle considerazioni di D.U.GALETTA, *Karlsruhe über alles? Il ragionamento sul principio di proporzionalità nella pronuncia del 5 maggio 2020 del BVerfG tedesco e le sue conseguenze*, in *Federalismi*, 14/2020, la quale riconosce nell'iter argomentativo seguito dal Bundesverfassungsgericht, nello specifico considerando il principio di proporzionalità "una lampante dimostrazione di una forma di "bullismo culturale" lamentato ormai da più parti".

Fondati elementi di preoccupazione per le conseguenze della decisione in parola sulla tenuta stessa del progetto europeo si evincono dalla limpida analisi di B. CARAVITA – M. CONDINANZI – A. MORRONE – A.M. POGGI, *Da Karlsruhe una decisione poco meditata in una fase politica che avrebbe meritato maggiore ponderazione*, in *Federalismi.it*, n. 14/2020.

Ampiamente sulle logiche che avevano già informato l'azione del Tribunale Costituzionale Tedesco con particolare riferimento ad un pronunciamento del 2009 in relazione all'utilizzo delle "clausole passerella", v. S CASSESE, *L'unione europea e il guinzaglio tedesco*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2009, 9, 1003.

Si sottolinea che subito, per quanto di loro competenza, le Istituzioni dell'Unione Europea si sono poste in linea di discontinuità con le argomentazioni del Giudice delle leggi tedesco. In particolare, la BCE, con comunicato del 5 maggio 2020, ha chiarito che l'istituto "rimane pienamente impegnato a fare tutto il necessario, nell'ambito del proprio mandato, per assicurare che l'inflazione cresca a livelli coerenti cresca ai livelli coerenti con l'obiettivo di medio termine e che l'azione di politica monetaria adottata per il perseguimento dell'obiettivo di stabilità dei prezzi sia trasmessa a tutte le parti dell'economia e a tutte le giurisdizioni dell'area euro". La CGUE, con Comunicato n. 58/20 dell'8 maggio 2020, ha evidenziato che "per garantire un'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, solo la Corte di giustizia, istituita a tal fine dagli Stati membri, è competente a constatare che un atto di un'istituzione dell'Unione è contrario al diritto dell'Unione" e che "una sentenza pronunciata in via pregiudiziale da questa Corte vincola il giudice nazionale per la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente".

Per una disamina degli eventi successivi al sopracitato pronunciamento ed in particolare per una analisi delle possibili ragioni per cui la Commissione ha deciso di avviare la procedura di infrazione nei confronti della Germania in merito alla sentenza sul PSPP del Tribunale Costituzionale tedesco, si veda M. BURSI, *La reazione europea alla sentenza sul PSPP del Bundesverfassungsgericht: il doveroso avvio di una procedura di infrazione*, in *Federalismi*, 6 ottobre 2021.

²⁴ Sul punto, P. HILPOLD, *La sentenza PSPP del BVERFG del 5 maggio 2020- Prime osservazioni su una sentenza con potenziale distruttivo per l'unione europea*, in *Riv.dir.trib.on line*, luglio 2020, avverte che la pronuncia in parola, nonostante tutti i suoi limiti tecnico legali abbia comunque "soltanto anticipato il momento di agire terminando così una lunga agonia dell'Unione che in ogni caso non sarebbe stata sostenibile nel tempo".

Riguardo all'impatto della regola decisionale dell'unanimità, nei settori più significativi, sulle disunioni già presenti fra i vari Paesi con conseguente trasformazione di crisi che dovevano essere solo contingenti e temporanee in "crisi" strutturali e stabili, si rinvia alle osservazioni di F. PEPE, *L'emergenza Covid-19 nell'Unione Europea: verso una solidarietà tributaria "strategica"?* in *Riv. dir.trib.online*, 2020.

La via coraggiosa e drastica da intraprendere a fronte di questo complesso processo dovrà essere necessariamente rappresentata da una riforma dei Trattati funzionale ad una rivendicazione di una prerogativa essenziale del Parlamento europeo: la potestà tributaria.

In questa prospettiva, non si potrà prescindere dalla verifica della compatibilità dell'impianto dei singoli prelievi fiscali attribuiti alla competenza unionale con i principi fondamentali degli ordinamenti tributari nazionali ossia, in concreto, con la loro capacità di resistere ai cosiddetti "controlimiti"²⁵. In primo luogo, una simile attribuzione dovrà collegarsi alla presenza di indici di ricchezza valutabili in termini di presupposto di un'imposizione "europea", ciò in quanto nell'ordinamento tributario domestico il principio di capacità contributiva costituisce un sicuro controlimite da osservare²⁶.

3. Percorso diretto all'introduzione delle nuove risorse proprie e solidarietà impositiva: nuove logiche evolutive

È opportuno ricordare che tradizionalmente la solidarietà dei testi normativi europei non è funzionale ad una giustizia distributiva, nel senso che l'Unione Europea non presenta fra i suoi obiettivi principali un'idea della solidarietà in grado di recuperare le disuguaglianze, quale presupposto imprescindibile per la tutela e la promozione di ogni persona umana²⁷.

²⁵ Questo profilo è analizzato da F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa: coerenza o resilienza?*, in *Giur.comm.*, 2019, p. 674, il quale sottolinea che il prelievo "deve essere, da una parte, necessariamente e democraticamente deliberato dagli organi rappresentativi delle comunità destinatarie del prelievo stesso e, dall'altra, richiesto ai cittadini a titolo di concorso solidaristico e cooperativo alle spese comunitarie".

Come autorevolmente chiarito, il tema dei rapporti tra il diritto interno e quello comunitario è abbastanza complesso e ricco di implicazioni. Invero, l'auspicio è nel senso che i "principi fondamentali e i diritti inviolabili", per evitare pericolose distorsioni del sistema costituiscano un punto di raccordo tra livelli, riassumendo il ruolo di principi ordinanti, utili nell'orientare l'interpretazione costituzionale e comunitaria. In tal senso v. M. CARTABIA- A. CELOTTO, *La giustizia costituzionale in Italia dopo la Carta di Nizza* in *Giur. Cost.*, 2002, p. 4502, nonché A. CELOTTO, *Una nuova ottica dei "controlimiti" nel Trattato costituzionale europeo*, in www.forumcostituzionale.it.

²⁶ Come chiarisce F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, Napoli, 2006, p. 412, la capacità contributiva intesa come capacità economica e non come mero criterio di riparto, andrebbe inclusa tra quei principi della Carta costituzionale espressivi di tipici valori fondamentali per la vita della collettività e, perciò, tra i principi potenzialmente opponibili quali controlimiti in caso di contrasto con il piano dei principi elaborati in sede comunitaria. In argomento per puntuali riflessioni si veda: G. CORASANITI, *Il primato del diritto Europeo nella prassi amministrativa delle autorità tributarie italiane*, in *Dir.e prat.trib.int.*, 2019, 2, p. 282; F. AMATUCCI, *L'incidenza della tradizione costituzionale comune sui principi del diritto europeo rilevanti in materia tributaria*, in *Dir.e prat.trib.*, 2020, 3, p. 904 e ss.

²⁷ In tal senso, si veda L. FERRARO, *La Corte di Karlsruhe e il programma di acquisto dei titoli pubblici da parte della BCE (PSPP): principio democratico versus solidarietà?*, in *Rivista associazione italiana dei costituzionalisti*, n. 3/2021, p.301, il quale efficacemente osserva che "gli stessi diritti sociali – quando previsti – sono interpretati fuori da una prospettiva egualitaria, cioè a favore di "un migliore funzionamento del mercato, delle imprese e delle libertà economiche, il che significa propugnare una tutela dei diritti in funzione della compatibilità con le dinamiche del mercato".

Per una disamina del principio di solidarietà in ambito UE, cfr. G. CONTALDI, *La solidarietà europea in campo economico ai tempi della pandemia da Covid-19*, in *Ordine internazionale e diritti umani*, 2020, p. 447; A. LUCARELLI, *Principi costituzionali europei tra solidarietà e concorrenza*, in *Liber Amicorum per Pasquale Costanzo*, 2020, in *Consulta Online*, p. 14; C.IANNELLO, *Gli effetti del neoliberalismo sul diritto pubblico: note introduttive*, in *Rassegna di diritto pubblico europeo*, n.1, 2020, p.11, il quale sottolinea che la «governamentalità» neoliberale pare non avere limiti, coinvolgendo anche i diritti costituzionali, dissolvendo da un lato quelli sociali e facendo restare in piedi soltanto quelli compatibili con la logica economica". Diffusamente in argomento, si rinvia a A.PATRONI GRIFFI, *Ragioni e radici dell'Europa sociale: frammenti di un discorso sui*

Orbene, la crisi pandemica ha aperto una nuova fase nel processo di integrazione: da un punto di vista istituzionale, infatti, le misure europee adottate contro la pandemia superano la precedente decisione dell'Eurogruppo rispetto al BICC, in quanto prevedono la creazione di una capacità di spesa, (Next Generation EU - NGEU) aggiuntiva rispetto al Quadro Finanziario Pluriennale (QFP) 2021-2027, dedicata alla fase di ripresa dopo la crisi, finanziata da nuovo debito europeo.

Il finanziamento del NGEU prevede, infatti, l'emissione sul mercato di titoli comuni europei da parte della Commissione per conto dell'Ue per l'importo di 750 miliardi di euro. Detto aumento, dovrà essere finanziato ricorrendo all'introduzione graduale di nuove risorse proprie europee, che l'accordo interistituzionale tra Parlamento europeo, Commissione e Consiglio ha già definito attraverso un preciso calendario dal 2021 al 2026²⁸.

Ciò posto, considerando il maggior indebitamento degli Stati, a seguito dell'epidemia di Covid-19, l'acquisizione effettiva di gettito integra non solo una indefettibile esigenza di copertura e di riparto delle spese pubbliche ma anche e soprattutto una priorità dello Stato ai fini della sua stessa sopravvivenza economica e politica nell'ambito della comunità internazionale. In quest'ottica, la politica fiscale dovrebbe acquisire un rilievo propriamente strategico in vista del superamento della logica europea ristretta nell'ambito del perimetro della tutela della concorrenza nel mercato unico²⁹.

rischi del futuro dell'Unione, in *federalismi.it*, n. speciale 4, 2018, il quale sottolinea che “la realizzazione del mercato unico, almeno quando inteso come strumento di un processo di integrazione più ampio, vive di variabili che non appaiono affatto indipendenti dal rispetto dei diritti anche di quelli sociali” evidenziando che “non vi è dubbio che i diritti sociali sono diritti pretensivi allo svolgimento di politiche pubbliche in grado di realizzarli, ma l'argomento relativo al “costo” di questi diritti non può divenire ragione per far prevalere, negli inevitabili bilanciamenti, le ragioni delle libertà economiche e del mercato”.

L'esigenza di passare dalla solidarietà fra gli Stati a quella fra cittadini è stata limpidamente evidenziata da F. GALLO, *L'Europa ha bisogno di un'unione fiscale*, in *Il sole 24 ore*, 5 giugno 2017.

²⁸ Per rilievi in tal senso v. O. FONTANA, L. GASBARRO, *Capacità fiscale europea e nuove risorse proprie: proposte e scenari*, *Centro studi sul federalismo*, Giugno 2021, i quali chiariscono che “nella prima fase è prevista l'introduzione di una nuova risorsa composta da una quota di entrate provenienti da contributi nazionali calcolata in base al peso dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati e la presentazione da parte della Commissione di un meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera e di un prelievo sul digitale. Il meccanismo alla frontiera sarà accompagnato dalla proposta di una risorsa propria basata sul sistema di scambio di quote di emissione, previa estensione del sistema ai settori dell'aviazione e marittimo. L'introduzione di queste nuove risorse proprie è prevista entro il 1o gennaio 2023. In una seconda fase, dal 2024, la Commissione proporrà nuove risorse proprie supplementari, che potrebbero comprendere un'imposta sulle transazioni finanziarie, un contributo collegato al settore societario o una nuova base imponibile comune per l'imposta sulle società, con la previsione di introdurle entro il 2026” evidenziando altresì che “il gettito di nuove risorse proprie europee riscosse direttamente dall'Ue, pertanto aventi natura di risorse federali, potrebbero servire a diversi impieghi. Oltre a coprire il costo del debito comune emesso per finanziare il NGEU, stimato tra i 15 e i 29 miliardi l'anno fino al 2058, una parte potrebbe essere utilizzata per un potenziamento strutturale del QFP, indirizzato maggiormente ai programmi comunitari che sostengono beni pubblici europei di cui tutti i paesi membri beneficiano. In particolare, i temi della sicurezza (interna ed esterna) e della gestione delle frontiere, in particolare marittime, richiederanno maggiori competenze a livello centrale”.

²⁹ In questi termini si esprime F. PEPE, *L'emergenza Covid-19 nell'Unione Europea: verso una solidarietà tributaria “strategica”?* in *Riv.dir.trib.online*, 2020, il quale ricorda che la nascita di nuove forme di “sovranità” ha quasi sempre trovato “innesco” in problemi tributari.

Il principio di base che è stato posto a fondamento della proposta della Commissione è, infatti, quello dell'assunzione da parte dell'UE dell'onere di sostenere finanziariamente l'uscita dalla crisi ricorrendo alla solidarietà fra i contribuenti degli Stati membri. Pertanto è fondatamente auspicabile che il percorso diretto all'introduzione delle nuove risorse proprie possa avviare una seria riflessione sull'esigenza di pervenire, avvicinando l'approdo federale, ad un rafforzamento dei poteri del Parlamento UE che preveda l'attribuzione all'organo elettivo del potere di istituire e regolare tributi propri³⁰.

In particolare, nella Comunicazione “*Next Generation EU*” si prevede l'istituzione di nuovi tributi “verdi”, di un'imposta sugli extraprofiti delle imprese di maggiori dimensioni e di una “*digital tax*”. Nella selezione dei presupposti che dovranno legittimare l'applicazione delle nuove risorse propria la Commissione, osservando le stesse logiche di un governante nazionale, ha individuato indici di ricchezza strettamente connessi agli effetti economici della pandemia³¹.

L'obiettivo principale del *Recovery Plan* è stato, pertanto, quello di superare la crisi determinata dalla pandemia, affrontando la sfida della doppia transizione, ecologica e digitale, e garantendo, al contempo, l'equità sociale della manovra. In quest'ottica l'emissione di titoli garantiti dal bilancio dell'Unione si connette alla necessità di avere a disposizione, in aggiunta alle risorse proprie tradizionali ed alla nuova risorsa garantita da un prelievo sugli imballaggi di plastica non riciclata, nuove forme di prelievo legate alle politiche per contrastare i cambiamenti climatici, ma anche all'applicazione di principi di equa tassazione in un mondo globalizzato³².

Tuttavia, l'introduzione delle nuove imposte, in particolare quella dell'imposta sulle società e della *web tax*, dovrà osservare la procedura prevista dall'articolo 311 TFUE, con l'approvazione unanime del Consiglio e la ratifica dei Paesi membri³³.

³⁰ Così, efficacemente, P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza Covid-19*, in *Federalismi.it*, 2021, 7, sottolinea che: “l'Unione Europea, approvando il *Recovery Plan* ha fatto un primo ed importante passo in questa direzione, adottando all'interno di un quadro di cooperazione multilaterale soluzioni a dir poco rivoluzionarie sul piano della finanza pubblica, arrestando il processo di deglobalizzazione e di rinazionalizzazione che l'ha investita negli ultimi anni”.

³¹ Chiarisce P. SELICATO, *op.ult.cit.*, p. 230- 231, che “nell'ordinamento tributario italiano per assicurare il rispetto del principio di capacità contributiva, una siffatta attribuzione non potrà prescindere dalla presenza di indici di ricchezza valutabili come presupposto di una imposizione “europea” che oltre a rispondere al fine tributario in senso stretto, di produrre il gettito diretto a finanziare i nuovi investimenti esprima la solidarietà dei contribuenti rispettando gli stessi criteri di equità, razionalità e coerenza disciplinati dai singoli ordinamenti nazionali e coordinati con i principi contenuti nella Carta dei Diritti Fondamentali di Nizza che danno rilievo generale al valore dell'uguaglianza, nel più ampio contesto del rispetto della dignità umana, della libertà personale della democrazia e della solidarietà”.

³² Così A. MAJOCCHI, *Next Generation EU: verso una fiscalità federale*, in *Centro studi sul federalismo*, Commento n. 180 - 29 maggio 2020.

³³ Più in particolare, in base al cronoprogramma previsto, entro giugno 2021 la Commissione europea dovrebbe presentare nuove proposte legislative su un meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera, un prelievo sul digitale e una revisione del sistema di scambio di quote di emissione dell'UE (ETS). Il Consiglio dovrebbe approvare queste nuovi fonti di entrate entro il 1° luglio 2022 perché diventino operative dal 1° gennaio 2023.

Entro giugno 2024, invece, l'Esecutivo UE dovrebbe presentare una proposta per ulteriori risorse proprie, che potrebbe includere un'imposta sulle transazioni finanziarie e un contributo finanziario da parte del settore societario oppure una

4. L'UE fra il rischio di un ritorno alla regolazione fiscale e l'opportunità della dotazione di una sua capacità fiscale

Fondamento ed affermazione dei diritti, sistemi di regolazione sociale, prospettive di politica economica e ruolo globale dell'Europa: non v'è dubbio che siano queste le questioni politiche intorno alle quali i meccanismi istituzionali dovrebbero funzionare, nell'ambito di un ormai delineato pluralismo istituzionale della sovranazionalità, in considerazione di un'integrazione tra forme di vita democratica e istituzioni nazionali e sovranazionali in grado di valorizzare la graduale affermazione di una democrazia che affonda le proprie radici in un sistema politico multilivello³⁴.

In quest'ottica, unione economica, unione politica, unione sociale e unione fiscale non possono più essere trattate in modo disgiunto, ma necessitano di essere considerate come aspetti strettamente collegati del processo di integrazione europeo³⁵.

Emerge con chiarezza, infatti, che una politica fiscale comune integrerebbe il presupposto per una potenziale attività redistributiva tra gli Stati membri, in un sistema informato alla solidarietà³⁶ intesa in

nuova base imponibile comune per l'imposta sulle società. La commissione europea ha posticipato la presentazione della proposta sul prelievo digitale in attesa degli sviluppi dei negoziati in sede OCSE/G20 sulla tassazione dell'economia digitale. Nella comunicazione "Tassazione delle imprese per il XXI secolo" del 18 maggio 2021 la commissione Europea ha affermato che "il prelievo sul digitale garantirà un contributo equo del settore digitale al finanziamento della ripresa nell'UE e alla società in generale". Dopo la sua istituzione, conclude la Commissione, coesisterà con l'attuazione di un accordo OCSE sulla condivisione di una frazione della base imponibile delle maggiori imprese multinazionali, una volta che l'accordo sarà ratificato e recepito nel diritto dell'UE". La commissione ha inoltre presentato, il 14 luglio 2021, nell'ambito del pacchetto "Fit for 55", proposte legislative per la revisione del sistema di scambio di quote di emissioni (sistema ETS) e per l'introduzione di un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere (CBAM)

Evidenzia puntualmente C.SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Cacucci, Bari, 2021, pp. 237, che il calendario serrato di cui all'AlI del 16 dicembre 2020, indica non solo i termini entro i quali la Commissione dovrà presentare le proprie proposte ma anche il *dies a quem* per la deliberazione del Consiglio e l'introduzione delle risorse proprie nel diritto europeo, sottolineando il rischio che la natura giuridicamente vincolante dell'AlI possa collidere con la gravosa procedura dell'articolo 311 del TFUE che richiede l'unanimità in Consiglio e le ratifiche da parte degli ordinamenti nazionali. In merito l'A., fondatamente ritiene immaginabile che "la natura vincolante dell'AlI in parola si traduca in una "obbligazione di mezzi" riguardante la discussione delle proposte della Commissione Europea e non già in una "obbligazione di risultato" in considerazione dei poteri del Consiglio e dei Parlamenti nazionali. Alternativamente si potrebbe supporre che, in assenza di specifiche indicazioni circa la volontà degli autori dell'Accordo, l'AlI non assuma efficacia vincolante ai sensi dell'art. 295 del TFUE". Nota ancora l'A., che "l'AlI non indica la base giuridica che consente l'adozione di tali nuove risorse essendo plausibile il ricorso agli articoli 3 e 33 del TFUE per il meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera, all'articolo 192 per le risorse proprie ambientali ed all'articolo 116 per le risorse "supplementari" al fine di definire regole comuni sulla loro struttura tributaria."

³⁴ Ci sia sul punto, consentito il rinvio al nostro, *Sul concetto di sovranità esclusiva quale elemento non necessario della giuridicità di una norma: la composizione della pluralità degli ordinamenti fiscali attraverso il ricorso al concetto di "autonomia"*, in *Atti e contributi del simposio Scientifico internazionale, Justice Cooperation Peace*, ESI, Napoli, 2010.

³⁵ Per una ricostruzione in tal senso, v. A. PATRONI GRIFFI, *Ragioni e radici dell'Europa sociale: frammenti di un discorso sui rischi del futuro dell'Unione*, in *federalismi.it*, n. speciale 4, 2018.

³⁶ Sull'esigenza di dotare l'UE di una maggior autonomia finanziaria per imprimere una accelerazione al processo di integrazione europea nonché sull'importanza di istituire un tributo europeo che alimenti il bilancio unionale nell'ottica dell'attuazione del principio di solidarietà fra cittadini europei, si vedano F. VANISTENDAEL- G. BIZIOLI- I. BURGESS- F.A.GARCIA PRATS- D. GUTMANN; P. ESSERS; W. HASLEHNER- G. KOFLER- H. KUBE- A.M. JIMENEZ- P. PISTONE- E. REIMER- E. TRAVERSA, *European Solidarity Requires EU Taxes*, in *Tax Notes Int.*, 2020, 577-578.

termini di elemento tipicamente funzionale alla costruzione di un *demos* europeo, impattando positivamente sull'attuazione dei diritti sociali.

Per superare le critiche fondatamente mosse all'attuale sistema di governance dell'Unione andrebbe, allora, ricompresa nella funzione rappresentativa del Parlamento Europeo anche la potestà normativa tributaria. Invero, rispetto a quest'ultimo assorbente profilo, il Next Generation UE prevede l'attribuzione alla Commissione ed al Consiglio del potere di istituire ed amministrare i tributi racchiusi nella proposta, bypassando, tuttavia, senza risolvere il problema della legittimazione democratica e del consenso al tributo.

Come si evince, infatti, dal già citato Rapporto Monti sulle risorse proprie, per creare vere e proprie imposte europee (e quindi per potersi ragionare concretamente in termini di capacità fiscale dell'Unione) è necessario che queste ultime siano decise dall'Unione sulla base delle proprie scelte di politica economica e confluiscono direttamente nel bilancio dell'Unione. In quest'ottica un'imposta europea dovrebbe essere decisa e riscossa dall'Unione europea e la sua entità dovrebbe essere prevista dallo stesso legislatore dell'Unione. Ciò significa che per poter diventare delle imposte europee, le 'risorse proprie' devono essere espressione di un potere fiscale europeo³⁷.

In linea di discontinuità con la logica del Fiscal compact o del Trattato MES che istituivano strumenti intergovernativi per gruppi di Stati membri, dovrebbe allora prevedersi in sede di revisione del Trattato Ue il richiamo al principio di autonomia finanziaria unitamente all'attribuzione all'Unione di un potere di coordinamento inteso in termini di strumento essenziale di raccordo di poteri multilivello.

Dotare l'Unione Europea di un sistema di risorse proprie assume, dunque, una valenza fondamentale in quanto detta attribuzione rappresenta la linea di demarcazione fra due visioni antitetiche di integrazione europea quali il federalismo e la cooperazione intergovernativa³⁸. In quest'ottica, mentre l'armonizzazione

³⁷ Per puntuali riflessioni in merito, v., L. LIONELLO, G. ROSSOLILLO, *Cosa significa creare una capacità fiscale europea e perché è così importante per il processo di integrazione?*, in *Il Federalista*, n.3/2019, pp- 179-187 i quali evidenziano che “se anche fosse stabilito il voto a maggioranza qualificata nel Consiglio per decidere nuove risorse proprie è impensabile che gli Stati contrari accettino di limitare la propria sovranità in questo campo applicando tasse cui si sono opposti. Proprio per il fatto che il sistema delle risorse proprie, anche nell'ipotesi di un passaggio al voto a maggioranza qualificata, si fonderebbe su decisioni rivolte agli Stati membri - dalla cui volontà dipenderebbe dunque ancora la raccolta di dette imposte e il loro versamento al bilancio dell'Unione - il risultato non potrebbe essere altro che un impasse (e la questione della ripartizione di quote dei migranti insegna), oppure un mantenimento del funzionamento del Consiglio sulla base del raggiungimento del consenso (unanime) in materia fiscale (come del resto avviene già in molti settori in cui l'interesse nazionale dei singoli Paesi è più toccato, al di là delle regole previste dai Trattati).”

³⁸ Sottolinea G. RIVOSECCI, *Autonomia finanziaria e procedure di bilancio della Comunità europea*, in M.CHTI, -G. GRECO (diretto da), *Trattato di diritto amministrativo Europeo*, vol. II, Milano, 2007, p. 655, che le vicende che hanno caratterizzato l'integrazione europea sono indicative della “graduale transizione verso una progressiva autonomia finanziaria che non si fonda però sul metodo intergovernativo in favore del metodo comunitario in una prospettiva inequivocabilmente federale, bensì su una peculiare costruzione che finisce per utilizzare entrambi gli approcci attraverso scambi di legittimazione reciproche tra Unione e Stati membri”.

In merito, C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Cacucci, Bari, 2021, evidenzia, in particolare, una significativa differenza tra l'Unione Europea e gli Stati Federali nel senso che “mentre in questi ultimi i governi



delle legislazioni nazionali e le misure di integrazione negativa si inquadrano nel metodo del funzionalismo finora seguito dal processo di integrazione, un potere tributario dell'eurozona andrebbe a presupporre, in una logica diametralmente diversa, la creazione di un'unione politica³⁹.

Sebbene l'accordo sul Next Generation EU e su un debito comune europeo, che gli Stati rimborseranno progressivamente tramite l'introduzione di nuove imposte europee che forniranno risorse proprie al bilancio europeo, rappresenti, pur con le criticità descritte, un primo passaggio verso una dimensione sempre più unionale della politica economica europea esso tuttavia, per la sua natura straordinaria e contingente, non elide la necessità di una riforma dei meccanismi istituzionali e delle politiche dell'Unione europea.

La creazione di una autentica capacità fiscale europea, espressione di una nuova sovranità da affiancare a quella degli Stati nazionali, richiede, indipendentemente dalla soluzione procedurale che sarà convenuta, che la UE diventi un soggetto capace di imporre autonomamente delle imposte e di decidere collettivamente l'impiego delle risorse raccolte. In questo contesto, un futuro modello fiscale europeo dovrà necessariamente essere supportato da un bagaglio di opzioni valoriali condivise e da una adeguata legittimazione democratica⁴⁰.

Si tratta, invero, di porre in essere azioni ambiziose e coraggiose alle quali si auspica possa proficuamente contribuire la Conferenza sul futuro dell'Europa: tali azioni, qualora adottate, potranno segnare, nel prossimo futuro, il rilancio dell'Unione o, in caso contrario, ingenerare il ritorno ad un rischioso stato di stallo che già caratterizzava il periodo pre-pandemico.

centrali si finanziano attraverso la leva impositiva e trasferiscono risorse ai livelli di governo sub-sovereign, nel caso europeo avviene il contrario in quanto le risorse proprie stricto sensu fra cui i tributi doganali, non sono sufficienti a coprire finanziariamente le spese, rendendo necessaria un'integrazione attraverso i trasferimenti dagli Stati membri".

³⁹ Così, G. ROSSILLO, *Fiscalità e sovranità, Riflessioni sulla ripartizione delle competenze fra Stati membri e Unione europea*, in *Diritto dell'Unione Europea*, 1/2018.

⁴⁰ In questa direzione si segnala l'orientamento del Parlamento europeo espresso con la risoluzione legislativa sul sistema delle risorse proprie del 15 settembre 2020, in cui si chiarisce in modo significativo che "In vista delle future deliberazioni sulle modifiche dei trattati, e sfruttando lo slancio impresso dalla Conferenza sul futuro dell'Europa, è opportuno rafforzare la legittimità democratica, la rendicontabilità, la resilienza e l'allineamento delle entrate del bilancio dell'Unione ai suoi principali obiettivi politici, conferendo al Parlamento europeo competenze più ampie nel processo decisionale legislativo e un ruolo più attivo nel monitoraggio dell'attuazione del sistema delle risorse proprie e della relativa legislazione settoriale".