

Fabrizio Amatucci

La sovranità fiscale nazionale

Tra erosione e consolidamento



Giappichelli

CAPITOLO I

CONCETTO, LIMITI E COORDINAMENTO DELLA SOVRANITÀ FISCALE NAZIONALE

SOMMARIO: 1. L'evoluzione del concetto di sovranità nazionale. – 2. La sovranità fiscale nazionale e la sua erosione tra limitazione, cessione e rafforzamento. – 2.a. Le diverse modalità di riduzione della sfera di autonomia tributaria statale. – 3. I vincoli all'esercizio della sovranità fiscale nazionale posti dai principi costituzionali: la reciproca interferenza (UE-CEDU-Cost.) ed il necessario coordinamento dei controlimiti nel sistema multilivello. – 4. Sovranità fiscale giurisdizionale e potere di disapplicazione. – 4.a. Il condizionamento a livello unionale degli ordinamenti processuali dei Paesi membri in materia di tributi armonizzati e di aiuti di Stato. – 5. Sovranità fiscale (indiretta) e potere amministrativo. – 6. L'autolimitazione della sovranità fiscale nazionale e l'autonomia tributaria degli enti locali. – 7. I presupposti per la ripartizione e la condivisione della sovranità fiscale a più livelli: la sussidiarietà, il coordinamento, la cooperazione, la rappresentatività ed i controlimiti.

1. L'evoluzione del concetto di sovranità nazionale

Il termine “sovranità nazionale” è considerato storicamente in grado di individuare la posizione di indipendenza dello Stato nei riguardi di ogni altro ente internazionale o soggetto esistente al suo esterno (cosiddetta sovranità esterna)¹ e, per altro verso, di esprimere l'assoluta supremazia di fronte a tutte le altre persone, fisiche e giuridiche, che si muovono nel suo ambito territoriale (cosiddetta sovranità interna). Di conseguenza, tale concetto per lungo tempo è coinciso con l'idea di autodeterminazione² e dunque con l'identità tra potestà di governo assoluta e persona giuridica statale. La sovranità, intesa come qualità giuridica esclusivamente pertinente all'*imperium* dello Stato, quale potere legislativo originario e indipendente da ogni altro potere³, è un concetto che ha assunto per lungo tem-

¹ C. GHIRARDINI, *La sovranità territoriale nel diritto internazionale*, Cremona, 1913; D. PASINI, *Riflessioni in tema di sovranità*, Milano, 1966, secondo il quale, il concetto di Stato è collegato ed inerente a quello di Sovranità che presenta forme di manifestazioni interne ed esterne.

² La sovranità è intesa storicamente come capacità di regolazione della vita in comune e come fattore dell'ordine della società. Ciò implica il riconoscimento del diritto di comando. Cfr. B. DE JOUVENEL, *La sovranità*, Milano, 1972, 214.

³ R. BIN, *La sovranità nazionale e la sua erosione*, in *Per una consapevole cultura costituzionale*,

po rilievo nello Stato concepito come persona giuridica. Per sovranità *tout court* si intende, con la nascita dello Stato di diritto, quel potere della nazione e dunque del popolo che consente di non essere soggetti ad altro potere e di garantire l'efficacia di un ordinamento giuridico⁴. La sovranità è infatti considerata come una qualità di ogni ordinamento giuridico sia interno che internazionale e coincide con l'indipendenza dello stesso⁵ da ogni altro vincolo. Ciò significa che la sovranità può rappresentare, allo stesso tempo, la garanzia del mantenimento della pace all'interno dello Stato e la causa della guerra nei rapporti fra gli Stati. La sovranità del popolo⁶, secondo tale concezione, non si contrappone, ma si collega strettamente a quella statale in quanto essa si estrinseca in tutte le possibilità tutelate giuridicamente dall'ordinamento di cui i cittadini dispongono per concorrere a determinare la volontà dei pubblici poteri⁷. Il processo di forma-

a cura di A. PUGIOTTO, Napoli, 2013, 36. Quando noi parliamo di Stato, difficilmente facciamo a meno della parola sovranità, perché essa riassume alcune prerogative "divine" che gli Stati hanno rivendicato, e che possono essere riassunte nel cosiddetto principio di esclusività. Il principio di esclusività è il principio per cui lo Stato pretende di essere l'unico a comandare e nega che vi sia un'autorità che gli si possa contrapporre all'interno o all'esterno. N. MATTEUCCI, *Sovranità*, in N. BOBBIO-N. MATTEUCCI-G. PASQUINO, *Dizionario di politica*, Torino, 1983, 1102. Il concetto politico giuridico di sovranità serve ad individuare il potere di comando in una società politica e a differenziare questa dalle altre associazioni umane. H. KELSEN, *Il problema della sovranità*, Tubingen, 1920, considera la sovranità un attributo dello Stato che si pone al vertice gerarchico delle relazioni tra autorità e che non riconosce superiori.

⁴Nell'ambito del costituzionalismo moderno, la teoria della sovranità popolare è strettamente collegata al suffragio universale e alla sua progressiva affermazione (attraverso la Democrazia ed il Diritto di voto). Questo forte collegamento emerge, in particolare, nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino francese del 1793, in cui viene affermato che la sovranità risiede nel popolo (art. 25) e che il popolo sovrano è costituito dall'universalità dei cittadini (art. 7 Cost. Francia 1793). La necessità di porre in essere una forma di Stato i cui organi supremi si conformassero al concetto della sovranità pertinente al complesso dei cittadini, ha portato ai tipi di ordinamento democratico-rappresentativi successivi alla Rivoluzione francese che, attraverso la pluralità degli organi di vertice e soprattutto il meccanismo dell'elezione dei governanti da parte dei governati, danno concretezza al principio, che la nostra Costituzione repubblicana ha sintetizzato nell'art. 1, secondo comma, nell'affermazione: "La sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti stabiliti dalla Costituzione". Le forme e i limiti in cui il popolo esercita la sovranità sono attualmente previsti dall'art. 48 (diritto di voto), dagli artt. 18 e 49 (diritto di associazione e diritto di associazione ai partiti politici); dall'art. 71 (diritto d'iniziativa legislativa, mediante proposta, da parte di almeno cinquantamila elettori, di un progetto redatto in articoli); dall'art. 75, che disciplina il referendum popolare per deliberare l'abrogazione, totale o parziale, di una legge o di un atto avente valore di legge, quando lo richiedono cinquecentomila elettori o cinque Consigli regionali.

⁵E. CROSA, *Sovranità*, in *Enc. it.*, 1936.

⁶Cfr. V. CRISAFULLI, *La sovranità popolare nella costituzione italiana*, in *Scritti in Onore di V.E. Orlando*, Padova, 1955; E. CORTESE, *Sovranità*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, 211.

⁷J. BENTHAM, *A fragement on Government*, Cambridge, 1988, 88 identificava il potere sovrano nel potere legislativo; R. MORETTI, *Sovranità popolare*, in *Enc. giur. Treccani*, XXX, 1993, 3 definisce più ampiamente la sovranità non un potere giuridico, ma un valore entro cui sono racchiuse manifestazioni molteplici; V. CRISAFULLI, *La sovranità popolare*, in *Scritti in onore*,

zione dello Stato nazionale con l'accentramento della sovranità e la sua estensione ai cittadini si intersecano tra loro⁸. Pur caratterizzando fortemente i poteri statali, non può tuttavia più ritenersi che l'evoluzione del concetto di sovranità, coincida necessariamente con quello di statalismo o quanto meno con una visione assoluta dello stesso⁹. Gli Stati, per poter coesistere e garantire reciprocamente analoghi diritti e doveri, nel rispetto del principio di eguaglianza, devono infatti necessariamente limitare la propria sovranità. Sul piano internazionale il rafforzamento della sovranità in termini giuridici, solitamente si accompagna ad un suo indebolimento sul piano politico nazionale¹⁰.

Lo sviluppo del sistema internazionale nel XX secolo, l'interazione delle politiche economiche e la cooperazione tra gli Stati con l'avvento della globalizzazione, impongono progressivamente sempre maggiori limitazioni di sovranità nazionale. Le profonde trasformazioni della dimensione economica e sociale provocate dall'internazionalizzazione dei mercati, hanno determinato il superamento dell'unità spaziale e territoriale nazionale, incrinando l'esclusività e assolutezza del potere giuridico statale sul proprio territorio¹¹. La rinuncia di parte crescente della propria autonomia da parte degli Stati in favore di istituzioni sovranazionali, è giustificata dalla salvaguardia del proprio interesse nazionale e dalla necessità di risolvere i problemi in un modo globalizzato attraverso l'ordine internazionale¹². La consapevolezza che alcuni interessi possono essere efficacemente tutelati e perseguiti ad un livello superiore, determina l'affermazione di organismi sovraordinati agli Stati. Tale situazione è divenuta causa nel tempo, secondo al-

cit., 213 considera tale concetto in relazione all'art. 1 Cost., che afferma che la sovranità appartiene al popolo che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione, e mira a definire la posizione del popolo nell'ordinamento complessivo.

⁸ G. PASQUINO, *Alla ricerca dello scettro perduto*, Bologna, 1990, 121.

⁹ La natura sovrana dello Stato implica il collegamento con il principio di eguaglianza tra gli Stati. Il riconoscimento dello stesso livello di sovranità nazionale, determina infatti il rispetto da parte di uno Stato degli analoghi diritti che sono garantiti dagli altri Stati. In tal senso F.A. MANN, *A further studies in international law*, Oxford, 1990. Sul punto G. MONTANI, *Lo Stato sovranazionale: ordine operativo e ordine coercitivo nell'esperienza europea*, in *Il Politico*, 2010, considera lo Stato nazionale sovrano un idolo evanescente, con seguaci sempre più scettici che si sta desacralizzando in quanto nato per organizzare delle società chiuse; esso sopravvive in un mondo aperto e interdependente.

¹⁰ M.R. FERRARESE, *Percorsi della sovranità aggirandosi tra varie definizioni e sfaccettature*, in *La sovranità nell'era della post globalizzazione*, a cura di V. MASTRIACOVO, Pisa, 2019, 14. Le regole del commercio internazionale ed il livello di profonda integrazione economica del mercato globale influiscono sempre di più sulle politiche di tutti gli Stati, conducendo ad una restrizione, non solo della sovranità, ma degli spazi di azione democratica.

¹¹ G. SCACCIA *La sovranità statale nell'era della globalizzazione*, in *La sovranità nell'era della post globalizzazione*, a cura di V. MASTRIACOVO, cit., 76.

¹² A. BADINI, *Sovranità e interessi nazionali nel cammino dell'Europa*, Milano, 1993. Secondo l'ordine internazionale gli Stati sono dominati esclusivamente dall'intento di soddisfare i propri interessi privati, mentre le norme internazionali consentono a ciascun soggetto di realizzare la conciliazione e il coordinamento tra gli eventuali contrastanti interessi.

cuni, del *crepuscolo della sovranità dello Stato* in un sistema di governo sovranazionale in cui evapora la concezione tradizionale del potere limitato al territorio soggetto alla sovranità dei governi nazionali¹³.

In tale contesto, il rafforzamento di norme sovranazionali e l'integrazione europea, hanno raggiunto, in un certo periodo storico in alcuni contesti come quello UE, un livello di assoluta priorità al punto da essere considerati in grado di consentire il superamento dei controlimiti interni. Le continue cessioni di autonomia in favore degli organi sovranazionali, hanno determinato una indipendenza concettuale tra sovranità e nazionalità o statalismo e portato a configurare una diversa e nuova forma di sovranità "sovranazionale"¹⁴.

In tale ambito, il processo di integrazione volto a realizzare l'unione economica e monetaria tra alcuni Paesi membri dell'UE, ha consentito tuttavia, ai governi nazionali nell'ultimo decennio – in molte delle sedi decisionali comunitarie politicamente irresponsabili – di scaricare verso l'alto la responsabilità di scelte spesso di natura economica e finanziaria sgradite o impopolari in momenti di crisi economica internazionale e di avviare politiche di *austerità* spesso frutto di accordi intergovernativi¹⁵, derivanti dal deficit democratico che è iniziato ad essere particolarmente avvertito. Ciò ha dato origine a quella tendenza da parte di alcuni Stati, a riappropriarsi della sovranità nazionale, tentando di indebolire le strutture politiche sovranazionali e dell'UE ed ha portato a ritenere nuovamente lo statalismo una componente necessaria del sovranismo.

Le forze politiche che si sono affermate sulla base del rifiuto della interdipendenza economica, hanno dunque tentato di invocare, in tempi più recenti, il ritorno ad un assetto statale in cui il sovranismo porta con sé il controllo politico da parte del governo delle risorse principali di un Paese e dei bisogni fondamentali dei cittadini evitando erosione di sovranità. Il ritorno allo statalismo in un periodo di post globalizzazione, riflette un'esigenza di protezione da parte di cittadini che si sono sentiti penalizzati dall'apertura economica e dall'influenza sempre maggiore degli organismi sovranazionali. Il potere sovrano dello Stato

¹³ A. BOLAFFI, *Il crepuscolo della sovranità*, Roma, 2002.

¹⁴ La particolarità del riconoscimento della sovranità ad enti sovranazionali è ben chiarita da G. MONTANI, *Lo Stato sovranazionale: ordine operativo e ordine coercitivo nell'esperienza europea*, cit., 27. Un aspetto dell'integrazione europea è l'eutanasia dello Stato nazionale sovrano in quanto, senza effettivi poteri sovranazionali, l'Unione europea non potrebbe funzionare. La sovranazionalità è la caratteristica specifica dell'Unione europea che la differenzia dalle tradizionali istituzioni internazionali, come l'ONU, il FMI, la WTO. Oggi, nessuno nega che l'Unione europea abbia poteri sovranazionali, ma quasi nessuno è disposto a riconoscerne la natura statale. Il concetto di diritto sconfinato privo di territorialità, determina la perdita della statualità del diritto. Il conglomerato di ordinamenti giuridici si regge sul presupposto del mutuo riconoscimento. Cfr. M.R. FERRARESE, *Il diritto sconfinato: inventiva giuridica nel mondo globale*, Bari-Roma, 2006.

¹⁵ In tal senso M. LUCIANI, *Integrazione europea, sovranità statale*, in *Enc. giur. Treccani*, on line, la Commissione e il Parlamento europeo non sono legati dal medesimo rapporto fiduciario che invece stringe i governi alle assemblee rappresentative nelle forme di governo parlamentari. A. CHIRICO, *La sovranità monetaria tra ordine giuridico e processo economico*, Padova, 2003.

viene dunque considerato ancora, secondo tale visione, la garanzia imprescindibile per la crescita, lo sviluppo economico e la salvaguardia dei diritti dei cittadini. In realtà, proprio quella interconnessione e interdipendenza economica che caratterizza ormai da tempo i sistemi nazionali, alla quale difficilmente si può rinunciare, non sembra consentire di soddisfare più tali esigenze attraverso un maggiore accentramento dei poteri giuridici ed economici entro precisi confini territoriali ed in mancanza di un'attività di coordinamento a livello internazionale¹⁶. In ambito europeo, inoltre, si comprende l'esigenza di trovare le alleanze necessarie per riformare l'Unione europea, dotandola degli strumenti maggiormente condivisi, di nuove forme di coordinamento e di ripartizione delle competenze e di più adeguate risorse con cui promuovere politiche comuni di solidarietà sociale. Nonostante le comprensibili preoccupazioni poste all'origine della richiesta di ritorno al sovranismo nazionale, non va dimenticato che una nuova forma o concezione di sovranità plurale coordinata e condivisa in cui le istituzioni dispongano di maggiore flessibilità nel perseguimento dei loro obiettivi e nell'esercizio della propria potestà legislativa, amministrativa e giudiziaria, è inscindibilmente connessa all'evanescenza dell'ordine stabile dello Stato ed al disordine dell'età globale caratterizzata dall'inevitabile interconnessione tra i diversi sistemi economici ed i molteplici ordinamenti giuridici che si vanno affermando¹⁷. Tale disordine rende sempre più difficile l'individuazione di un legame inscindibile tra sovranità e statalismo.

2. La sovranità fiscale nazionale e la sua erosione tra limitazione, cessione e rafforzamento

Nell'ambito della sovranità fiscale nazionale, la potestà tributaria costituisce comunemente e tradizionalmente una importante configurazione del più ampio potere legislativo-impositivo e trova la sua fonte originaria nella struttura e nell'esistenza dello Stato o di enti dotati di supremazia¹⁸. La potestà tributaria ed il

¹⁶ S. FABBRINI, *Il matrimonio inevitabile tra sovranismo e statalismo*, in *Il Sole 24 ore*, 26 agosto 2018.

¹⁷ C. GALLI, *La guerra globale*, Roma-Bari, 2002. Cfr. inoltre S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente: il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.

¹⁸ R.J. JEFFERY, *The impact of State sovereignty on global trade and international taxation*, The Hague-London-Boston, 1999, 3, 12. La potestà tributaria viene considerata come il potere di emanare norme giuridiche dalle quali nascono o possono nascere a carico di determinati individui l'obbligo di pagare una imposta o di rispettare un limite tributario. Essa spetta a soggetti che hanno una posizione di supremazia nei confronti di coloro che sono soggetti a tale potestà. La potestà acquisisce dunque una connotazione strettamente legislativa ed appare strettamente collegata principalmente alla sovranità dello Stato quale ente impositore. In tal senso A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, 110; ID., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1980; E. VANONI, *Opere giuridiche*, a cura di F. FORTE-C. LONGOBARDI, Milano,

potere impositivo nell'ambito dell'attività economica e finanziaria, sono infatti considerati storicamente strettamente connessi alla sovranità e riconducibili allo Stato e ne rappresentano certamente la parte essenziale, risultando da sempre tra loro imprescindibili e volti a consentire l'attuazione delle funzioni pubbliche attraverso il dovere contributivo¹⁹ oltre al perseguimento di una serie di interessi fondamentali costituzionalmente garantiti. La sovranità fiscale si caratterizza per la delimitazione della sua area di operatività entro specifici contesti che possono (ma non necessariamente devono) coincidere con il territorio nazionale. Il potere tributario e quello impositivo, nel tempo, si fondano tuttavia su di un concetto di sovranità completamente modificato rispetto alla nozione originaria che non è più identificato come appartenente alla sfera di competenza esclusiva del sovrano. La funzione fiscale è intesa infatti come elemento costitutivo del bene comune ed elevata a livello degli interessi pubblici fondamentali ed essenziali per lo sviluppo della collettività. L'evoluzione del concetto di sovranità statale incide particolarmente sul settore della fiscalità a causa della sua forte interconnessione economica. La sovranità fiscale è comunque un concetto dinamico inteso, nella elaborazione attuale, come *“il potere sovrano di autodeterminazione di una comunità, che si manifesta legiferando e disciplinando in maniera coordinata e condivisa l'ordinamento tributario nella sua interezza o parte di esso entro determinati confini, contemplando anche fattispecie che presentano elementi di estraneità rispetto al territorio, al fine di assicurare un'equa redistribuzione delle risorse”*. Tale concetto comprende, in una dimensione più ampia ed attuale fondata sull'evoluzione dei diritti fondamentali oltre il potere legislativo istitutivo di tributi, quello *agevolativo, e sanzionatorio* nei confronti degli appartenenti alla comunità, quello indiretto amministrativo di indirizzo, controllo e riscossione²⁰

1962, 73. La necessità di fondare giuridicamente uno Stato che sia in grado di soddisfare i bisogni dei consociati, determina il legittimo acquisto della sovranità e consente di stabilire i limiti del potere legislativo. G. SILVESTRI, *La parabola della sovranità*, in *Riv. dir. cost.*, 1996, 12; L. ANTONINI, *Dovere tributario e interesse fiscale e diritti costituzionale*, Milano, 1996.

¹⁹Nel giudizio *Nicol vs. Ames*, 173 U. S. 509, 515 (1899), la Corte Suprema USA ha riconosciuto che *“Il potere di tassare è l'unico grande potere sul quale è fondato l'intero edificio nazionale. Esso è tanto necessario alla vita ed alla prosperità della nazione quanto l'aria alla vita dell'uomo. Non è soltanto il potere di distruggere, ma il potere di mantenere in vita”*. P. BORJA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021, 515, considera come, a partire dalle rivoluzioni moderne, le prestazioni tributarie acquistano un ruolo positivo all'interno dell'organizzazione sociale, perdendo gli elementi di disfavore... la concezione istituzionale della funzione fiscale viene completamente rinnovata ed il pagamento dei tributi è considerato come uno dei più alti doveri del cittadino. I tributi sono considerati come strumenti di partecipazione alla vita sociale e politica.

²⁰La dottrina risulta discordante in proposito. F.G. SCOCA, in *Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, 145, ritiene che la nozione di imposizione non regge in termini di unità di potere normativo ed amministrativo e che la potestà di imposizione intesa come potestà amministrativa, difficilmente è rapportabile alla sovranità. Inoltre, la potestà normativa tributaria per essere considerata sovrana, deve configurarsi come potestà normativa. S. CASSESE, *Dimensione non nazionale del diritto amministrativo, ero-*

e l'attività giudiziaria, attraverso la quale viene stabilita la sfera di tutela dei diversi interessi e sono riconosciuti contemporaneamente diritti e doveri di contribuzione alle spese pubbliche²¹. La sovranità fiscale statale consente principalmente di sviluppare le relazioni con gli altri Stati e di perseguire politiche fiscali proprie²². La interconnessione tra sovranità e fiscalità costituisce storicamente un tratto caratterizzante degli assetti costituzionali, ma subisce nel tempo significati notevolmente diversi. Il concetto di sovranità fiscale, è dunque sempre stato di difficile definizione a causa delle intrinseche caratteristiche dello stesso. Esso risulta poliedrico ed assoggettato alle circostanze variabili entro le quali il potere viene ad essere esercitato. Tale concetto dipende, sia dal momento storico ed economico cui si fa riferimento, che dal tipo di relazioni o interrelazioni politiche e sociali intercorrenti tra i vari Stati e dall'esigenza di precisarne il contenuto giuridico.

Inizialmente (dal XV al XIX secolo), quando la ricchezza veniva prodotta prevalentemente entro i confini nazionali, si è sempre tentato, nell'ordinamento internazionale, di escludere il potere di uno Stato o Ente di prelevare tributi in (o attraverso) un altro Stato nel rispetto proprio del principio di sovranità di cui il tributo è espressione, di esclusività (dell'operatività della norma nel territorio dello Stato) e di non collaborazione tra Stati²³. Per la stessa ragione si riteneva

sione della sovranità, globalizzazione, in *Intervento alla giornata in onore di P. Chiti*, Istituto Sturzo, Roma, 25 settembre 2015, su www.irpa.eu osserva in proposito: "C'è potentissima la forza di limitazione che conduce alla circolazione degli istituti (come quella della diffusione del procedimento amministrativo) e al loro trapianto. La sovranità diventa recessiva. Gli Stati non possono limitare l'erosione della sovranità ad alcune materie, perché gli ordini giudici nazionali sono unitari e retti dal principio di eguaglianza". La potestà tributaria veniva considerata inoltre precedentemente, dalla dottrina, come il potere legislativo di introdurre tributi, che è espressione della sua sovranità (A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali di diritto tributario*, Torino, 1956) del potere di supremazia tributaria, includendo anche il potere dell'amministrazione nelle diverse fasi del rapporto giuridico d'imposta (A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., 196). A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2013, 88, distingue la potestà legislativa che consente di istituire tributi, dal potere amministrativo che subisce tutte le limitazioni previste dalla legge.

²¹ Cfr. D.M. RING, *Democracy, sovereignty and tax competition*, Boston, 2009; B. PEETERS, *Tax sovereignty of EU member States in view of global financial crisis*, in *EC Tax Rev.*, 2010, 236; M. IS-ENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, in *IBFD Doctoral Series*, 2010, 7. Non vi sono singole definizioni precise della sovranità, ma un ragionevole punto di partenza che consente di concepire l'esistenza di uno Stato e l'esercizio dei poteri sovrani in presenza di almeno tre elementi fondamentali: territorio, cittadini e governo. D.M. RING, *Democracy, sovereignty and tax competition*, cit., 36 evidenzia l'esistenza di rischio del mancato perseguimento di obiettivi fondamentali, ogni qual volta uno Stato non rinuncia a parte della propria sovranità fiscale.

²² C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 99.

²³ Tali principi si collegano e sono espressione di quello del "dominio riservato di giurisdizione nazionale" riconosciuto a livello internazionale in base al quale si riconosce l'esistenza di una sfera o area di competenza e di appartenenza dello Stato che non può essere intaccata dal diritto internazionale.

che tale potere non potesse essere limitato, né che spettasse ad organismi sovranazionali nei confronti degli Stati membri.

La potestà impositiva e tributaria, veniva considerata come una sorta di attributo generale del sovrano²⁴ che lo poneva in una posizione di dominio assoluto. Con l'affermarsi del pluralismo sociale e politico attraverso il principio di rappresentatività, (espressione di sovranità popolare)²⁵ volto ad assicurare la partecipazione dei cittadini alle scelte legislative in materia fiscale ed agli interessi individuali, la sovranità ha assunto una connotazione del tutto diversa²⁶. Lo stretto rapporto tra sovranità fiscale, rappresentatività e tutela delle garanzie costituzionali e degli interessi individuali in contrapposizione all'interesse fiscale, risulta dal XX secolo, fondamentale in ambito europeo ai fini della condivisione di ogni forma di limitazione dei poteri legislativi tributari a favore delle Istituzioni sovranazionali²⁷. Il rafforzamento della sovranità parlamentare in materia fiscale e della rappresentatività, attraverso l'attuazione del principio di legalità in molti ordinamenti occidentali, ha consentito di evitare un uso indiscriminato ed un condizionamento eccessivo delle disposizioni tributarie a livello sovranazionale, garantendo allo stesso tempo un'attività di controllo della spesa pubblica ed una responsabilizzazione delle scelte finanziarie. La sovranità, trovando sempre maggiore giustificazione nella legge, diviene un potere limitato o indirizzato dall'egualianza che deve presiedere ai criteri di riparto del carico tributario²⁸.

²⁴P. BORIA, *L'Antisovrano, potere tributario e sovranità*, Torino, 2004, 8, 13. Sul finire del XV secolo i tributi venivano considerati come una risorsa strategica dello Stato in quanto strumento per la raccolta di mezzi finanziari da destinare a processi di sviluppo prevalentemente militare della collettività. Il fenomeno tributario era ricondotto al patrimonio personale del sovrano; l'imposta rappresentava un dovere assoluto verso l'autorità. Nel XVII sec. in Inghilterra comincia a delinarsi la concezione di interesse fiscale quale valore normativo protetto. Ma è solo con l'evoluzione giuridico istituzionale del XX sec. che si verifica il superamento della precedente nozione di sovranità, attraverso una nuova impostazione ed un ridimensionamento dell'interesse fiscale che non viene più inteso come uno dei cardini centrali della sovranità statale senza considerare i valori e gli interessi individuali.

²⁵G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, 2011, considera, in presenza di una crisi sempre più evidente della rappresentanza politica, come necessità la restituzione della sovranità fiscale ai cittadini ed il maggiore equilibrio tra fisco e contribuente, efficienza e responsabilità nella gestione della *res publica*. Cfr. E. TOSATO, *Sovranità del popolo e sovranità dello Stato*, in *Scritti per De Francesco*, II, Milano, 1957.

²⁶La riluttanza degli Stati alla perdita di potere nella materia fiscale ha spiegazioni di carattere giuridico, in primo luogo nell'irrinunciabile inseparabilità tra il potere impositivo, la rappresentanza democratica e le disposizioni nazionali concernenti l'imposizione. Essa, inoltre, esprime scelte fondamentali del legislatore statale, poiché costituisce un riflesso del livello di protezione sociale e di coesione economica scelta dallo Stato membro.

²⁷R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 10. Il cambiamento radicale si è avuto quando, alla metà del XIX secolo, si è contrapposto al principio di territorialità quello della personalità della legge. La teoria della norma giuridica si astrae dalla dimensione spaziale dello Stato la legge che è valida sempre ed ovunque.

²⁸Il principio garantistico del consenso al tributo, quale strumento per contenere l'arbitrio fi-

Con l'integrazione economica globale, come esaminato, si verifica un cambiamento significativo rispetto al periodo del nazionalismo economico in quanto gli Stati non sono più protagonisti unici dell'economia e vengono oltrepassati i confini nazionali e le relazioni economiche e commerciali che lentamente si sviluppano a livello mondiale²⁹.

Le pretese tributarie ed il riconoscimento di benefici propri di ogni Paese al di fuori dei confini nazionali, in tale contesto, cominciano ad intersecarsi e cumularsi tra loro nel momento in cui convergono su di uno stesso soggetto o su di uno stesso oggetto fonte di ricchezza e nel caso in cui i flussi reddituali si spostano da uno Stato all'altro, incidendo sulle scelte economiche e sugli investimenti da effettuare.

L'evoluzione dei rapporti economici e commerciali tra gli Stati determina, anche in materia tributaria, automaticamente, un mutamento del quadro generale caratterizzato dall'esigenza, da un lato, di estendere l'efficacia nello spazio delle norme fiscali e di esercitare reciprocamente, attraverso esse, il potere impositivo (di controllo e di riscossione) oltre i confini territoriali e, dall'altro, di stabilire regole comuni ed un maggiore coordinamento mediante accordi internazionali, al fine di garantire lo stesso trattamento e la neutralità fiscale in relazione alle attività commerciali ed economiche svolte ed agli investimenti effettuati. I limiti alla sovranità fiscale nazionale iniziano ad essere principalmente imposti dall'integrazione economica internazionale, dalla globalizzazione e dalla *lex mercatoria*³⁰. Molti di questi limiti che erodono la sovranità degli Stati, riguardano particolari settori tra cui proprio quello finanziario e fiscale che assi-

scale del sovrano, rappresenta nel nostro ordinamento tributario il corrispondente del principio *no taxation without representation*, affermatosi in Inghilterra già con la Magna Charta del 1215 e poi con la *Confirmatio Chartarum* di Edoardo I del 1297. Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridici*, Torino, 1995, 28. Esso trova codificazione già con l'art. 30 dello Statuto albertino, il quale prevede che "nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re". Tale principio del consenso all'imposta si è poi evoluto, a compimento del suo percorso garantistico in uno Stato democratico di diritto, nella riserva di legge formulata, in materia tributaria, nell'art. 23 della Costituzione repubblicana. La giustificazione delle imposte è divenuta riconducibile all'estrinsecazione della sovranità della legge. cfr. A. PERRONE, *Sovranità tributaria, territorialità e mercato globale*, in *La sovranità nell'era della post globalizzazione*, a cura di V. MASTRIACOVO, cit., 113.

²⁹R.J. JEFFERY, *op. cit.* (cfr. nota 18), 16, osserva che, per comprendere l'integrazione economica internazionale, bisogna considerare la rete globale ed il processo economico che coinvolge vari attori i quali intrattengono una miriade di diverse relazioni con altri attori a livello mondiale.

³⁰P. VALENTE, *Fiscalità sovranazionale*, Milano, 2006, 22-31. Secondo P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati*, Padova, 2018, 10, la crisi del concetto tradizionale di sovranità assoluta degli Stati porta a rimettere il controllo delle risorse economiche dalla classe politica alle forze che dirigono il mercato unificato. Gli Stati diventano funzionali ai mercati e la democrazia del mercato si sostituisce in termini concreti alla democrazia delle costituzioni. Il pericolo di tale assetto mercantile, consiste nell'abbandono delle funzioni sociali e nella creazione di un assetto di rapporti economici guidato dalle forze presenti nel mercato.

cura il perseguimento di obiettivi economici prevalenti³¹. I rapporti tra Stati sovrani e quelli con una pluralità di soggetti e Istituzioni sovranazionali, che richiedono inevitabilmente un depotenziamento della sovranità nazionale per realizzare una maggiore integrazione economica, diventano, secondo una visione evoluta, non più di subordinazione, né di sovraordinazione, ma di coordinazione. Il coordinamento, piuttosto che un depotenziamento, assicura in alcuni casi in tempi più recenti, il rafforzamento ed una riaffermazione della sovranità fiscale degli Stati necessaria per fare fronte a fenomeni comuni (come ad es. il BEPS inteso come la erosione delle basi imponibili e la ripartizione dei profitti o pianificazione fiscale aggressiva oggetto di imponenti azioni ed interventi da parte dell'OCSE) non più gestibili autonomamente.

Tale nuovo assetto deriva dal superamento della (doppia) natura interna ed esterna della sovranità fiscale (rispettivamente nei confronti dei soggetti sottoposti e nei confronti degli altri Stati)³² e della rigidità della concezione dualista degli ordinamenti giuridici ed in particolare di quelli che regolano la materia tributaria. La visione del potere legislativo e della sovranità tributaria nazionale, non più illimitata, né assoggettata unicamente alle regole del mercato, ma coordinata con quella degli altri Stati, consente di individuare le premesse per una

³¹ L. AZOULAI, *Integration through law and us*, in *International Journal of Constitutional Law*, 2016, 462. Il significato dell'integrazione non dovrebbe essere limitato al conferimento di poteri alle istituzioni europee, ma esteso a quelli di condivisione di fiducia tra gli Stati membri e i loro cittadini come parte di un insieme comune. R. GARCIA ANTON, *The limits on Tax sovereignty imposed by the interpretation of supranational law*, in P. PISTONE, *European Tax integration*, in *IBFD*, 2018, 483, ritiene che l'integrazione dovrebbe determinare la condivisione della legalità tra gli Stati. Se il concetto di sovranazionalità si fonda su valori ed obiettivi comuni condivisi da alcuni Stati, esso rappresenta ad es. il presupposto per l'interconnessione tra i cittadini dell'UE. L'esigenza di fiducia reciproca avvicina l'UE ai cittadini e consente di affrontare le sfide dell'integrazione del settore delle imposte dirette.

³² Cfr. par. 1. La prospettiva interna ed esterna del diritto tributario internazionale che comprende anche il diritto interno relativo ai rapporti con l'estero, risale a M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 58. A livello UE, viene ritenuto che in un sistema giuridico come quello tributario in cui si vanno sempre più affermando e rafforzando le fonti comunitarie in grado di incidere più di ogni altra regola sulle politiche fiscali nazionali, sarebbe quantomai opportuno superare definitivamente la tesi della separazione e dell'autonomia tra i due ordinamenti. Cfr. C. PINELLI, *I limiti generali alla potestà legislativa statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento comunitario*, in *Foro it.*, 2001, 195. L'unicità dell'ordinamento e delle fonti (Costituzione e UE) rende certamente più semplice il loro coordinamento in ambito europeo realizzabile anche a livello interno attraverso una ripartizione esatta delle competenze tra Stati membri e UE nel rispetto del principio della continenza e della *sussidiarietà*, evitando che la giurisdizione della Corte di Giustizia diventi illimitata, assorbendo quella delle Corti costituzionali o delle Corti supreme. L'unicità presuppone certamente un'armonia ed un'integrazione tra i principi comuni dei due ordinamenti ed il contemperamento tra i valori e diritti costituzionalmente garantiti a livello nazionale come la capacità contributiva (che non devono più essere considerati controlimiti) e gli interessi del libero mercato e della concorrenza che ispirano il sistema europeo. Cfr. F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016.

regolamentazione uniforme di alcune aree o contesti internazionali e di evitare la violazione dei diritti sociali e delle garanzie costituzionali.

In alcuni ambiti come quello UE, ove l'obiettivo principale degli Stati membri non è soltanto più quello di favorire lo sviluppo dei rapporti commerciali attraverso la creazione di un mercato comune e di una unione doganale senza distorsioni, ma consiste nel prevedere un sistema di finanza pubblica sovranazionale ed, in parte di esso, una maggiore integrazione anche monetaria, la limitazione di potestà fiscale nazionale può assumere sin dall'inizio connotazioni particolari, giungendo (in alcuni casi) alla determinazione di una vera e propria cessione o rinuncia da parte dei Paesi membri di parte della propria di sovranità in materia commerciale, doganale e tributaria³³. Tale cessione di sovranità, pur se parziale, è ben diversa dalla limitazione, perché determina una perdita o sottrazione definitiva della stessa attraverso il trasferimento, alle Istituzioni sovranazionali di una sfera della finanza pubblica o della fiscalità nazionale che diventa di competenza esclusiva o concorrente di un altro organismo. La perdita si verifica raramente qualora ad es. venga prevista da parte di organi sovranazionali la disciplina e la gestione autonoma di risorse o prestazioni patrimoniali aventi natura di tributi propri sovranazionali o in contesti come quello UEM, laddove vengono stabiliti vincoli economici e finanziari particolarmente forti che condizionano completamente la finanza pubblica nazionale³⁴.

³³ Più specificamente il settore doganale e quello delle imposte sui consumi e sulla cifra d'affari. Cfr. G. TESAURO, *Introduzione al Convegno La Sovranità finanziaria condizionata*, Dipartimento di Giurisprudenza, Università di Siena, 9 maggio 2001. G. CATALDO *Il Fiscal Compact e le problematiche della sovranità finanziaria condizionata*, Osservatorio AIC 2015, <https://www.osservatorioaic.it/>. Nel secondo dopoguerra si pensava di *condizionare* la sovranità degli Stati, al fine di proporre una convergenza volta ad instaurare una pace duratura; si potrebbe dire che la questione economico – finanziaria si presentò in un secondo momento. Negli anni Quaranta la sovranità, quindi, era osservata ed individuata come il principale nemico della pace; questo concetto è stato espresso in più occasioni, ad esempio, da Einaudi, ma è anche il nucleo forte della Dichiarazione di Schuman del 9 maggio 1950. Quest'ultimo vide nell'aspetto delle relazioni economico – industriali fra Francia e Germania il primo passo per scongiurare qualsiasi conflitto bellico futuro. L'unione doganale e il mercato comune furono gli unici strumenti individuati come punto di partenza, non trovandosi diverse alternative altrettanto idonee per una rinuncia comune da parte degli Stati nelle loro quote di sovranità; d'altra parte, però, il problema della sovranità statale fu messo in secondo piano, rispetto ad una continua cessione di quote della stessa nei confronti di quella che è l'attuale Unione europea.

³⁴ Cfr. Cap. II, par. 3 sul finanziamento degli organismi internazionali, e Cap. III, par. 4 su risorse proprie e par. 6 su sovranità finanziaria condizionata. G. PITRUZZELLA, *La concorrenza fiscale nel processo di integrazione europea*, in *La concorrenza fiscale*, a cura di P. BORIA, Padova, 2017, 37. La decisione di trasferire a livello sovranazionale la competenza in materia monetaria, mantenendo a livello nazionale quella economica e di bilancio, ha comportato meccanismi di coordinamento delle politiche economiche dei Paesi membri. Gli Stati membri si impegnano a mantenere prezzi stabili, finanze pubbliche sane e sistemi economici sostenibili (art. 119, par. 3, TFUE). Tali vincoli limitano la sovranità fiscale degli Stati in maniera diversa rispetto alla loro appartenenza al mercato unico in cui gli stessi possono determinare autonomamente, seppur nel rispetto di vincoli, le politiche fiscali che non sono trasferite all'UE.

Nell'ambito dell'Unione economica e monetaria, gli interventi normativi sovranazionali, nei confronti dei Paesi aderenti, sono risultati particolarmente vincolanti a seguito dell'individuazione da parte degli Stati di standard e parametri economici comuni da rispettare (derivanti ad es. in ambito UE dal Patto di stabilità e crescita e dall'avvio del percorso d'integrazione monetaria intrapreso nel 1992 con la sottoscrizione del Trattato di Maastricht)³⁵. La stessa attività svolta da parte degli organi giurisdizionali sovranazionali (Corte di Giustizia e Corte EDU) ha contribuito allo stesso tempo, ad assicurare attraverso le libertà fondamentali, la parità di trattamento fiscale e l'eliminazione di distorsioni e trattamenti preferenziali ingiustificati o particolarmente gravosi in un contesto sovranazionale, favorendo una maggiore integrazione economica tra gli Stati. In un tale contesto, i vincoli imposti a livello sovranazionale alla sovranità fiscale dei Paesi aderenti come quelli di bilancio, sono risultati chiaramente più rigidi e idonei a sottrarre maggiori poteri e competenze rispetto a quanto si verifica a livello internazionale in una semplice zona di libero scambio o in presenza di regole commerciali convenzionali comuni. Gli interventi restrittivi della sovranità fiscale nazionale che ne sono scaturiti, sono particolarmente intensificati nei periodi di crisi economica e finanziaria. L'erosione della sovranità fiscale nazionale in tale contesto in cui si è in presenza di sistemi fortemente vincolati economicamente, risulta del tutto particolare e si fonda su una diversa e maggiore attribuzione di competenze alle Istituzioni sovranazionali in funzione ed in proporzione agli obiettivi comuni perseguiti. Essa provoca una incidenza costante e più forte sulla potestà tributaria e sull'autonomia di spesa nazionale che restano solo formalmente nella sfera di sovranità nazionale.

Non vi è dubbio che, in generale, la potestà tributaria nazionale richiede in maniera imprescindibile, anche se in diversa misura e gradazione, una delimitazione nello spazio ed una individuazione dei confini (*tax jurisdiction*) nazionali ed ultraterritoriali entro cui la sovranità e i poteri che ne scaturiscono possono essere esercitati³⁶. Tale individuazione o autolimitazione può realizzarsi, a livello internazionale, attraverso il coordinamento dei criteri impositivi di collegamento che risultano essere tradizionalmente di tipo territoriale (reale) basati sulla fonte o territorialità (*source taxation*) o riconducibili allo status di cittadinanza-residenza fiscale delle persone che determina una appartenenza alla comunità (per-

³⁵C. GALLI, *Note sulla sovranità*, in *La sovranità nell'era della post globalizzazione*, a cura di V. MASTRIACOVO, cit., 140, ritiene che la sovranità europea e nell'eurozona, appare complicata. Gli Stati sovrani hanno determinato la rinuncia di un pezzo di sovranità, quella monetaria, conservando quella di bilancio in capo a governo e parlamento nazionale. Ciò ha fatto nascere tensioni forti. La UE formata da Stati privi della sovranità monetaria, è inchiodata ad una situazione intermedia che deve essere superata, formando una nuova sovranità che abbia in sé la funzione anche fiscale.

³⁶Le manifestazioni di sovranità fiscale provengono da diversi soggetti in presenza di una varietà di situazioni con differenti giustificazioni.

sonale) attraverso il c.d. reddito mondiale (*worldwide taxation*)³⁷. La finalità di tali ormai risalenti forme di delimitazione di poteri sovrani nazionali che si regge su ragioni di natura economica, consiste in generale nell'escludere interferenze da parte di altri Stati o di altri organi sovranazionali che, in virtù di interessi economici e commerciali, possono utilizzare poteri medesimi³⁸. La complessità di un coordinamento delle diverse potestà tributarie nazionali, deriva dal fatto che la sovranità fiscale, come si esaminerà, pur essendo quasi sempre collegata al territorio³⁹, non è necessariamente coincidente o identificabile con esso, ma risulta in continua evoluzione, essendo connessa alla mutevolezza della finanza pubblica ed alle vicende economiche e commerciali nazionali ed internazionali che influiscono sulla sua integrità.

Inoltre, con l'avvento della globalizzazione dei mercati e l'economia digitale, è divenuto sempre più difficile collocare territorialmente la ricchezza prodotta⁴⁰

³⁷ Attraverso il principio della tassazione del reddito mondiale (*worldwide taxation*) di origine anglosassone ed adottato oggi dalla maggior parte dei Paesi europei e dall'USA, si considera quale criterio impositivo di collegamento di tipo soggettivo con il territorio, la residenza fiscale e si assoggetta il reddito dei propri residenti ovunque prodotto nel mondo al fine di recuperare gettito derivante da attività economiche e finanziarie svolte parzialmente in altro Paese. Cfr. C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2009; C. SACCHETTO, *La tutela del credito tributari sorti all'estero*, Padova, 1978; V. UCKMAR, *I trattati Internazionali*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 93; A. GAFFURI, *La tassazione dei redditi di impresa prodotti all'estero*, Padova, 2008; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009; G. MARINO, *La residenza fiscale*, Milano, 1999. Sull'inadeguatezza dei criteri di collegamento v. *infra*, Cap. II, par. 1.

³⁸ G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 179. Sull'inadeguatezza dei criteri di collegamento tradizionali v. *infra*, Cap. II, par. 1.

³⁹ C.M. LOPEZ ESPADAFOR, *Spunti ricostruttivi del diritto internazionale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 422. Secondo l'A. la sovranità si delinea attualmente come un insieme di attribuzioni e competenze. E tra le competenze esercitate dallo Stato, si possono trovare delle competenze di carattere territoriale, che fanno riferimento a ciò che si trova dentro il suo territorio ed ai fatti che in questo contesto accadono, e delle competenze di carattere personale, che si riferiscono alle persone che abitano in territorio statale, siano nazionali o stranieri, o a persone determinate indipendentemente dal fatto che si trovino o meno nel territorio dello Stato. E. TRAVERSA, *The magic triangle of sovereignty, cooperation... European Tax Integration*, ed. by P. PISTONE, Amsterdam, 2018, 516, chiarisce che la sovranità riguarda la definizione di tutti gli elementi fondamentali del tributo e gli aspetti che caratterizzano il sistema tributario, consentendo un'applicazione della normativa fiscale in conformità con i principi internazionali. Inoltre la territorialità non è fondamentale. L'UE infatti è un ente dotato di sovranità come quella degli Stati e le limitazioni che impone agli Stati membri dall'UE, non aventi natura territoriale, sono unicamente dettate dall'esigenza di raggiungere obiettivi comuni.

⁴⁰ C. GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *Rass. trib.*, 2000, 878, evidenzia in tale nuovo assetto la natura funzionale e non territoriale della potestà impositiva statale. La sovranità tributaria si manifesta nel potere dello Stato di definire la portata delle proprie pretese mediante norme aventi anche ad oggetto fattispecie con elementi di estraneità. Secondo tale concezione funzionale si supera il concetto materiale del territorio e ciò offre importanti prospettive teoriche nell'ambito della fiscalità dell'economia digitale. P. BORIA, in *La concorrenza fiscale tra Stati*, Padova, 2018, 10 considera la crisi del concetto tradizionale di sovranità as-

ed individuare un collegamento economico ai fini impositivi e della regolamentazione secondo gli schemi tradizionalmente riconosciuti⁴¹ per poter esercitare le proprie pretese fiscali in relazione a fattispecie transnazionali. La dematerializzazione della ricchezza determina definitivamente il superamento del vincolo territoriale che richiedeva una presenza fisica ai fini impositivi all'interno dei confini nazionali del soggetto di imposta, rendendo sempre più evanescenti i confini della sovranità fiscale.

2.a. Le diverse modalità di riduzione della sfera di autonomia tributaria statale

La semplice adesione ad organismi internazionali allo scopo di perseguire obiettivi comuni attraverso la stipula di accordi bilaterali internazionali, determina il sorgere di limiti interni ed esterni⁴² di diversa intensità alla sovranità fiscale nazionale.

Gli Stati possono subire in tali casi una riduzione o autolimitazione, attraverso la rinuncia della propria sfera di autonomia in materia fiscale, qualora sia previsto che vengano stabilite comunemente le modalità ripartizione del potere impositivo relativamente a determinate fattispecie solitamente transnazionali e risulti condizionato il proprio potere agevolativo. Tale condizionamento investe dunque la possibilità di “*uno Stato di tassare o meno alcuni redditi prodotti da residenti in altri Stati o nel proprio territorio da non residenti*”. La limitazione derivante da reciproci interessi economici e commerciali, può realizzarsi in tal ca-

soluta in grado di rimettere il controllo delle risorse economiche dalla classe politica alle forze che dirigono il mercato unificato. Ciò determina un'inversione logica in quanto gli Stati cominciano a diventare funzionali ai mercati.

⁴¹ Lo sviluppo delle transazioni commerciali in rete e l'esistenza di sedi di imprese difficilmente localizzabili territorialmente, incide fortemente sulla sovranità fiscale e sulla potestà di imperio esercitata a livello nazionale, imponendo nuove forme di imposizione. Cfr. più in dettaglio *infra*, Cap. III sulla tassazione dell'economia digitale. Cfr. G. TREMONTI, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1998, 72; S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente, Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, 12; A. URICCHIO, *Dematerializzazione della ricchezza, globalizzazione e nuovi indici di misurazione ricchezza*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario, Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011, 113; L. CARPENTIERI, *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in AA.VV., *Profili fiscali dell'economia digitale*, a cura di L. CARPENTIERI, Torino, 2020.

⁴² R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 13; K. VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 2001, 371, ritiene che il diritto tributario internazionale in parte limita ed in parte modifica gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria regolata da leggi nazionali. G. CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. disc. priv.*, 1989, 643, riflettendo sulla sussistenza e i limiti di diritto internazionale all'attività legislativa statale in materia tributaria, considera i principi generali di diritto internazionale in grado di delimitare la potestà di impero ed anche quella particolare manifestazione rappresentata dalla potestà normativa in materia tributaria. Cfr. inoltre in tal senso M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 25.

so, attraverso il riconoscimento reciproco di benefici fiscali tra Stati come rimedi per eliminare la doppia imposizione internazionale o mediante le clausole della nazione più favorita o di non discriminazione inserite nell'ambito di accordi economici e commerciali internazionali, che prevedono reciprocamente l'estensione di alcuni trattamenti fiscali favorevoli. Un diverso tipo di intervento internazionale limitativo delle sovranità fiscali nazionali, riguarda la possibilità di imporre, a livello sovranazionale, agli stessi Stati l'aumento delle aliquote di tributi esistenti o l'istituzione di nuovi tributi per esigenze finanziarie. Si pensi alla proposta approvata al G20 di Roma il 30 ottobre 2021 (cui hanno aderito i 136 membri dell'OCSE/G20 *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* (Beps) di limitare l'erosione della base imponibile delle società e di trasferimento dei profitti in altre giurisdizioni, attraverso l'introduzione della *global minimum tax* che prevede un limite minimo di imposizione del 15% sugli utili delle multinazionali che operano e producono reddito in altri paesi⁴³. Tale ultima esigenza sul potere degli Stati di individuare livelli impositivi minimi, è una conseguenza dell'impatto delle disposizioni convenzionali che incidono sull'autonomia dei singoli Stati di realizzare quelle politiche fiscali che possono risultare dannose della concorrenza attraverso la neutralizzazione delle diverse forme e modalità di riduzione eccessive del carico tributario e degli oneri fiscali sottraendo il gettito ad altri Stati⁴⁴.

Altra forma di erosione della sovranità fiscale consiste nell'introduzione di nuove imposte, e, si manifesta inoltre a livello UE, sia mediante la previsione di quelle risorse proprie aventi natura tributaria *ex artt.* 310 ss. TFUE volte a confluire nel bilancio UE (cfr. *infra*, Cap. II, par. 3 e Cap. III, par. 4), sia con riguardo alle *exit tax* aventi finalità antielusiva e dirette ad incidere sul trasferimento di un residente da uno Stato ad un altro (Cap. III, par. 2.a). Si pongono in tali casi problemi di adeguata rappresentatività da parte degli organi sovranazionali, di

⁴³ Il 1° luglio 2021, dopo il via libera del G7 alla proposta USA, l'*Inclusive Framework* dell'OCSE, ha recepito le novità e pubblicato i principi della futura imposizione delle grandi imprese attive a livello internazionale senza peraltro distinguere tra quelle operanti nei settori del digitale e quelle attive in campi più tradizionali. Le nuove norme, fissate quindi in anticipo dall'OCSE e sottoposte al G20 per una "convalida" finale, si basano su due pilastri (mentre i dettagli del progetto avrebbero dovuto essere elaborati entro la fine del 2021). Il primo pilastro prevede un trasferimento dei diritti impositivi, cioè il potere di tassare, agli Stati di commercializzazione, "market-States", dove cioè risiedono i consumatori che acquistano beni e servizi da una grande multinazionale. Oltre a far parte del Pillar 2 dell'OCSE la Global Minimum Tax è stata inserita tra le risorse proprie UE con nota EUCO del 1 luglio 2021.

⁴⁴ La slealtà della concorrenza fiscale tra Stati è tale (*harmful tax competition*) quando diventa selettiva e rivolta solo ad alcune tipologie di attività economiche per favorirne la localizzazione territoriale. Inoltre essa è svincolata da un beneficio generalizzato, ma riferibile ad un ristretto numero di beneficiari (multinazionali). Cfr. in tal senso P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati*, cit., 8; A. PERRONE, *Tax competition e giustizia sociale nella UE*, Padova, 2019, 132. La *tax competition* è un Mercato delle tasse in cui ogni Paese mira a sostenere la propria offerta di riduzione del carico fiscale per andare incontro alle domande delle multinazionali.

equità fiscale e si rende necessario un coordinamento con il sistema di tassazione ed impositivo nazionale. In taluni casi, tali interventi a livello sovranazionale, sono considerati necessari a fare fronte a periodi emergenziali internazionali o per assicurare un contenimento del debito pubblico da parte di alcuni Stati. Ciò è accaduto in ambito dell'UE ed OCSE, qualcosa è stato proposto a livello sovranazionale l'introduzione di nuove risorse aventi natura di tributi autonomi sovranazionali (*Web o digital tax, Green tax, Tobin tax, Financial Transaction Tax*⁴⁵, *Plastic tax*). Analogamente, ma con effetti meno vincolanti, a livello internazionale, le indicazioni provenienti dal FMI o dall'OCSE⁴⁶, possono essere volte ad orientare le scelte fiscali degli Stati, individuando ad es. il tipo di tassazione da privilegiare⁴⁷, esortando determinati Stati alla riduzione della tassazione sul lavoro ed all'incremento di quella sui consumi o sul patrimonio o alla richiesta di riduzione delle *tax expenditures* o ad introdurre una tassazione progressiva o proporzionale⁴⁸ o ancora al divieto di incentivi fiscali in un determinato settore economico o produttivo territoriale mediante politiche fiscali e sociali distorsive. Tali interventi volti a determinare *chi, o cosa (quali presupposti) tassare* e dettati da specifiche ragioni economiche, anche se non vincolanti, possono incidere comunque sugli interessi e sulle garanzie costituzionali.

In tali casi l'incidenza derivante dagli impegni internazionali ed europei, può risultare particolarmente delicata e ciò accade qualora si invade la sfera di competenza esclusiva nazionale, senza una valutazione delle scelte politiche, economiche e sociali di finanza pubblica complessive che spettano ai singoli Stati ed

⁴⁵ La FTT proposta dalla Commissione UE nel 2011 si caratterizza rispetto alla Tobin tax per il diverso campo di applicazione, avendo come oggetto le transazioni fra attori operanti abitualmente sui mercati finanziari. Le transazioni come pagamenti per beni e servizi, prestazioni lavorative, rimesse all'estero, non sarebbero soggette a tassazione.

⁴⁶ Il Fondo monetario internazionale ha giudicato ad es., nell'aprile 2019 "appropriato" per l'Italia un "aggiustamento fiscale che favorisca la crescita" perché aiuterebbe a "ridurre le vulnerabilità legata al debito e a sviluppare misure protettive da essere usate in caso di una grave crisi". Secondo il Fmi, in Italia "i patrimoni potrebbero essere tassati attraverso una tassa moderna sulle residenze primarie" ed intraprendere la strada del riequilibrio.

⁴⁷ Tale forma meno gravosa di limitazione delle sovranità fiscale nazionale, può consistere anche soltanto nel condizionamento attraverso norme convenzionali o mediante indicazioni che provengono da parte degli organi sovranazionali. Ciò può riguardare ad es. l'individuazione di particolari forme di ricchezza, di specifiche tipologie di reddito di difficile collocazione territoriale ad es. economia digitale, criptovalute, plusvalenze o transazioni finanziarie, tributi ambientali o nei confronti di particolari soggetti passivi come le multinazionali. Tali indicazioni avvengo in contesti sovranazionali solitamente al fine di garantire politiche fiscali uniformi o un livello di coordinamento e sviluppo economico equilibrato di alcuni Stati vincolati dai trattati internazionali.

⁴⁸ È particolarmente evidente in tale ambito, il problema del contrasto tra interessi nazionali e sovranazionali che può scaturire da una riduzione di sovranità fiscale di tale tipo soprattutto laddove il principio di progressività è sancito costituzionalmente. L'OCSE ha invitato ad es. gli Stati economicamente a rischio a puntare sulla progressività; il modello è quello della creazione di una "*dual progressive income tax*", ossia una tassazione progressiva su una base imponibile che comprenda sia il reddito che il patrimonio.

alla loro sovranità. Tuttavia, come accade spesso, tali richieste provenienti da organismi sovranazionali, si giustificano per evitare che gli interessi e le politiche finanziarie nazionali espansive, possano parallelamente incidere negativamente sulle economie di altri Stati attraverso una concorrenza sleale e disattendere vincoli economici assunti o porsi in contrasto con le regole del libero mercato o, ancora, non consentire di prevenire o combattere una crisi finanziaria internazionale. Risultano in tali casi frequenti le rivendicazioni, da parte degli Stati, di sovranità nazionale e le contestazioni relative agli ostacoli che le politiche fiscali internazionali frappongono al perseguimento di diverse finalità previste dalla sfera costituzionale.

Per quanto riguarda i limiti sovranazionali relativi alla misura o alla soglia massima dell'imposizione determinata a livello nazionale, minori sono le interferenze provenienti dagli organi e istituzioni internazionali attraverso accordi e trattati. Ciò si verifica solo eccezionalmente in presenza di motivazioni particolari (cause di pubblica utilità, particolari esigenze economiche internazionali) qualora si procede esternamente, stabilendo livelli impositivi massimi da rispettare per evitare una imposizione eccessivamente elevata o confiscatoria⁴⁹.

Una diversa e meno invasiva forma di limitazione della sovranità fiscale nazionale può derivare dall'obiettivo comune di realizzare un ravvicinamento di alcuni settori della fiscalità che incidono sui rapporti economici e commerciali tra gli Stati. Inoltre è possibile imporre a livello sovranazionale diverse regole comuni allo scopo di prevenire e contrastare il fenomeno della sottrazione illecita all'imposizione che possono essere disciplinate in maniera unitaria e più incisiva, come esaminato, d'intesa tra diversi Stati membri (come quelli aderenti all'UE) legati da vincoli economici e commerciali più stringenti, mediante regolamentazione comune di fattispecie che vanno stabilite o rideterminate nei singoli ordinamenti. Si pensi ad alcune discipline giuridiche previste dagli Stati membri UE

⁴⁹F. AMATUCCI, *I principi di moderazione e non confiscatorietà in materia tributaria*, in *Ordinamenti tributari a confronto*, a cura di F. AMATUCCI-R. ALFANO, Torino, 2017, 46. Mentre in alcune costituzioni esistono limiti all'eccessiva imposizione fiscale in ambito europeo, non è facile comprendere le ragioni in base alle quali l'UE non considera, se non eccezionalmente ai fini della distorsione alla concorrenza e dei divieti di restrizione e alla libertà economiche, l'imposizione fiscale particolarmente elevata (confiscatoria) di un determinato Paese, alla stregua di quella particolarmente favorevole, pur determinando quest'ultima le stesse conseguenze dannose e pur ostacolando allo stesso modo l'iniziativa economica. Quasi tutte le sentenze della Corte di Giustizia e le decisioni della Commissione UE sono infatti volte prevalentemente a censurare disposizioni fiscali particolarmente favorevoli nei confronti di alcuni soggetti o di alcune categorie di contribuenti. L'art. 17 della Carta dei diritti fondamentali UE e, dopo aver stabilito che nessuno può essere privato della sua proprietà se non a causa di pubblica utilità e nell'interesse generale, afferma al secondo par. che "non è pregiudicato il diritto degli Stati di emanare leggi necessarie ... per assicurare il pagamento delle imposte ...". La norma, pur sembrando riferibile alle disposizioni procedurali in materia di controllo e di accertamento, non esclude la possibilità laddove necessario, di incidere su un diritto (come quello di proprietà) fondamentale.

che riguardano l'integrazione fiscale⁵⁰ o più precisamente al ravvicinamento delle imposte di consumo o sul valore aggiunto, alla disciplina dei dazi doganali, all'abuso del diritto, o alla tassazione dei gruppi di imprese ed al trattamento fiscale neutrale dei dividendi transfrontalieri, delle operazioni straordinarie tra imprese ed alle relative norme procedurali e sanzionatorie. Tali interventi, regolamentati da fonti normative comuni vincolanti come le direttive UE (emanate sulla base degli artt. 113 e 115 TFUE) e che coinvolgono anche la sfera procedimentale tributaria in fase di controllo e di contrasto all'elusione ed alle frodi da parte della autorità fiscali nazionali, implicano una competenza concorrente tra i diversi livelli di governo coinvolti e solitamente sono volti a garantire agli Stati la neutralità ed il funzionamento di un mercato comune nelle zone di libero scambio o unioni doganali o ad evitare distorsioni causate dalla concorrenza fiscale. Ciò può giustificare giuridicamente la limitazione della sovranità fiscale.

Evidenti dunque sono i differenti livelli di riduzione o di incidenza sulla sovranità fiscale nazionale quale parte essenziale di una più ampia sfera di sovranità finanziaria nazionale in alcuni contesti sovranazionali come ad es. quello OCSE o UE ed ancor di più della zona euro, ove le scelte effettuate, nonostante la mancanza di una vera unione politica e di una completa armonizzazione, impongono politiche fiscali comuni e poteri di controllo del tutto particolari⁵¹ in settori che di fatto vengono trasferiti all'Organismo sovranazionale, rispetto a quelli derivanti ad es. dagli accordi bilaterali contro le doppie imposizioni o da accordi multilaterali commerciali e doganali come WTO-OMC.

In tale variegato contesto economico, che prevede sempre maggiori e diversi tipi di interferenze e limitazioni a più livelli nella materia fiscale e nella sfera di competenza nazionale e che determina un ridimensionamento della sovranità fiscale tradizionale di diversa entità e della connessa funzione sociale dello Stato, non sono più sufficienti le tradizionali forme di garanzia dei contribuenti previste a livello nazionale e contemporaneamente, cominciano a trovare riconoscimento, i diritti fondamentali dei cittadini la cui tutela si rafforza progressivamente, in ambito europeo attraverso il diritto convenzionale (Carta europea dei diritti fondamentali) ed altre garanzie procedurali come la *tax compliance* e

⁵⁰ Cfr. sul tema M. LUCIANI, *Integrazione europea, sovranità statale*, cit.; A. MARTIN JIMENEZ, *Towards corporate tax harmonization in european Community*, Kluwer, 1999. Cfr. Cap. III, parr. 2 e 2a.

⁵¹ Secondo J. STIGLITZ, *L'euro, come una moneta comune minaccia il futuro dell'Europa*, Torino, 2019, 267, "per il funzionamento dell'eurozona la prima riforma sarebbe quella di una politica fiscale comune. La libera circolazione dei capitali e delle merci, in assenza di armonizzazione fiscale, riduce infatti la possibilità di una tassazione redistributiva con conseguenti livelli di disuguaglianza al netto delle imposte ed anche in termini di reddito di mercato. La struttura dell'eurozona ha determinato disuguaglianze sociali. La UE non ha adottato misure adeguate, lasciando agli Stati per lungo tempo la possibilità di una bassa imposizione fiscale e di una corsa verso il basso. Sarebbe pertanto necessaria una tassa a livello comunitario su tutti i redditi oltre una certa soglia con aliquota del 15%".

la *good governance* (cfr. *infra*, par. 5). Tale riconoscimento condiviso da parte degli Stati, rappresenta apparentemente una ulteriore forma di limitazione della sfera di garanzie appartenenti alla sovranità nazionale che richiede radici o identità costituzionali comuni molto forti che non sempre sono ravvisabili o riconosciute.

La tutela multilivello uniforme dei diritti dei contribuenti, come verrà esaminato rende in realtà realizzabile, insieme ad altri principi (come quello dell'egualianza fiscale globale), quel diverso tipo di sovranità fiscale condiviso e coordinato tra Stati ed organizzazioni sovranazionali necessario per assicurare l'egualianza fiscale ed offrire maggiori possibilità di difesa immediata, evitando eccessive ingerenze dettate da diversi e contrastanti interessi. Essa presuppone tuttavia un sistema equo, efficiente e coerente⁵² che tenga conto unitamente delle garanzie costituzionali nel rispetto del principio della sussidiarietà.

3. I vincoli all'esercizio della sovranità fiscale nazionale posti dai principi costituzionali: la reciproca interferenza (UE-CEDU-Cost.) ed il necessario coordinamento dei controlimiti nel sistema multilivello

I limiti alla sovranità fiscale nazionale trovano, principalmente a livello costituzionale, nel nostro ordinamento precisi riferimenti che rappresentano la base per qualsiasi forma di cessione o condivisione del potere legislativo tributario. L'art. 10 della nostra Cost. sancisce genericamente al comma 1 che "*l'ordinamento italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute*". Inoltre l'art. 11 della nostra Costituzione stabilisce: "*L'Italia consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni*". Anche se non è espressamente prevista la possibilità di limitazioni di sovranità al fine di perseguire obiettivi di natura economica o finanziaria e tributaria diversi dalla pace e dalla giustizia, può ritenersi che (come si esaminerà *infra*, al par. 5) la giustizia fiscale a livello globale (*global tax justice*), rientrando nel concetto più ampio previsto dalle norme costituzionali esaminate, è assicurata solo attraverso un coordinamento con i principi sovranazionali e dunque mediante un'autolimitazione delle diverse potestà tributarie nazionali o del rispettivo potere impositivo. Inoltre, sembra evidente che ogni tentativo o intervento limitativo della sovranità statale anche fiscale, deve essere consentito solo se assicura indirettamente interessi costituzionalmente garantiti incluse la libertà di iniziativa economica ed i

⁵² A. MORRONE, *Crisi economica e diritti*, in *Quad. cost.*, 2014, 79. V. *infra*, par. 5. In tal senso, relativamente al ruolo dei singoli Stati europei nel contrasto alla disegualianza fiscale, cfr. A. PERRONE, *Sovranità tributaria, territorialità*, cit., 129. Gli Stati dovrebbero tornare a concepire la loro sovranità tributaria come sovranità *indirizzata* che si esplica all'interno di quelli diritti fondamentali dell'individuo che sono espressione del principio di egualianza sostanziale la cui tutela dipende da sistemi di tassazione più equi.

diritti fondamentali. L'altro riferimento costituzionale in materia, è rappresentato dall'art. 117 che, a seguito delle modifiche del 2001, ha stabilito genericamente il doppio vincolo costituzionale – internazionale ed unionale del potere legislativo di Stato e Regioni. Tale vincolo più specifico, riguardante la potestà o sovranità legislativa⁵³, ha contribuito a rendere assolutamente diverso nel nostro ordinamento, l'impatto della normativa UE (dotata di efficacia diretta) e quello riconducibile ad altre fonti di diritto internazionale⁵⁴ ed ha ampliato notevolmente la sfera di autonomia normativa nazionale che, nel rispetto delle regole

⁵³La Corte cost., nella sent. n. 227/2010, approfondisce il tema del rapporto tra gli artt. 11 e 117, comma 1, Cost., sottolineando la maggiore ampiezza degli effetti scaturenti dalle limitazioni di sovranità contemplate dalla prima disposizione costituzionale (sul piano sostanziale e processuale, e nei confronti anche dell'amministrazione e della giurisdizione, oltre che della legislazione) rispetto al vincolo alla potestà legislativa sancito dalla seconda.

⁵⁴G. BIANCHI, *L'efficacia dei trattati internazionali alla luce dell'art. 117, c. 1 della Costituzione*, in *altalex.com*, 2008; A. D'ATENA, *La nuova disciplina costituzionale dei rapporti internazionali e con l'Unione europea*, in *Rass. parl.*, 2002, 924. Un aspetto particolarmente problematico concerne l'individuazione dei trattati rientranti nella sfera di applicazione del vincolo di prevalenza sancito dal primo comma dell'art. 117 Cost. Su tale punto non offrono significativi spunti ricostruttivi neanche le sentenze Corte cost. nn. 348 e 349/2007, nelle quali la Corte costituzionale, sebbene ritenga che la nuova norma costituzionale abbia inciso sul sistema delle fonti del diritto, in particolare attraverso l'attribuzione alle norme dei trattati (o meglio alle norme di adattamento agli stessi) di "*una maggior forza di resistenza [all'abrogazione] rispetto a leggi ordinarie successive*", non affronta tale argomento. Malgrado la norma costituzionale e la versione definitiva di quella attuativa, appaiano riferirsi a qualunque obbligo internazionale, comunque assunto, l'analisi sistemica della Costituzione, si è osservato, porta ad escludere che possano costituire un vincolo per il legislatore i c.d. trattati in forma semplificata conclusi dal Governo. Altrimenti opinando bisognerebbe concludere che gli accordi in forma semplificata stipulati dall'esecutivo senza previa autorizzazione parlamentare (ovvero dalle Regioni ai sensi dell'art. 117 Cost. u.c.) siano idonei a condizionare l'esercizio della potestà legislativa. In realtà la lettura dell'art. 117 Cost., in combinato disposto con l'art. 80 Cost., dimostra che la garanzia costituzionale riconosciuta dalla prima norma concerne solo i trattati ratificati dal Capo dello Stato a seguito di previa legge di autorizzazione ai sensi dell'art. 80 Cost. Infatti se la Costituzione richiede il preventivo assenso parlamentare per la conclusione di accordi internazionali che comportano modificazioni di leggi (art. 80 Cost.), è logico ritenere che lo pretenda pure (a maggior ragione) per la formazione di trattati che si traducono in un vincolo nei confronti della legge stessa. Dunque, perché possa crearsi il vincolo a carico della legge interna, dall'esegesi sistematica dell'art. 117, si deve considerare implicito il riferimento alla categoria di trattati di cui all'art. 80 e cioè a quelli ratificati previa legge di autorizzazione parlamentare. L'impatto nell'ordinamento di un normale trattato internazionale, non può certo paragonarsi alle dimensioni proprie del fenomeno di penetrazione dell'ordinamento dell'UE nel diritto interno. Tale penetrazione ha rappresentato un'autentica *cessione di sovranità statale* agli organi comunitari, che conosce la sua massima espressione nell'esistenza di competenze esclusive dell'UE, rispetto alle quali si pone la totale rinuncia dello Stato a legiferare. In queste materie, non solo è impedito di legiferare in maniera difforme, ma allo stesso non è dato legiferare in assoluto, essendosi esso spogliato della potestà legislativa a vantaggio dell'UE. È proprio attraverso la rielaborazione in via interpretativa della clausola di cui all'art. 11 Cost., che la giurisprudenza della Corte è giunta a costruire il c.d. "effetto diretto" di alcune norme comunitarie e a riconoscere il conseguente potere del giudice di disapplicare la norma interna contrastante (Corte cost., 5 giugno 1984, n. 170).