

## Individuazione di un nucleo di principi tributari comuni per la tutela dei diritti dei contribuenti nell'area mediterranea

di

Floriana Santagata\*

**Sommario:** 1. Introduzione - 2. Aspetti generali dei sistemi costituzionali di Algeria, Marocco e Tunisia - 3. I principi costituzionali basilari del dovere di contribuzione alle spese pubbliche - 4. Conclusioni. L'opportunità della creazione di un'area di libero scambio per la tutela dei diritti dei contribuenti nell'area mediterranea.

### 1. Introduzione

Le Costituzioni vigenti nella maggior parte degli Stati statuiscono, esplicitamente o implicitamente, che ogni sistema fiscale, seppur con le rispettive differenze nei principi costituzionali e nelle specifiche norme tributarie interne, è orientato a garantire la coerenza, la ragionevolezza, la redistribuzione equa delle risorse, l'uguaglianza nel prelievo tributario e la giustizia sociale.

I sistemi giuridici dell'area mediterranea si fondano su concezioni di sovranità, democrazia, diritti umani differenti che determinano da un lato eterogenei approcci al concetto di *buon governo* e dall'altro l'attribuzione di un diverso ruolo alla legge (Stato di diritto), al sistema giudiziario e alla politica internazionale.

L'obiettivo di questo lavoro è l'individuazione di un nucleo comune (c.d. *common core*<sup>1</sup>) di principi fondamentali in ambito tributario nei diversi ordinamenti giuridici al fine di poter verificare la realizzabilità di un'area di libero scambio del

---

\* Ricercatrice universitaria IUS/12 – Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli.

<sup>1</sup> Per un approfondimento cfr.: A.Y. REUVEN, N. SARTORI, O. MARIAN, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Global Perspectives Series, Oxford Academic, 2011

Mediterraneo contraddistinta da sistemi tributari armonizzati e politiche fiscali coordinate senza, tuttavia, alterare l'individualità e l'identità giuridica propria di ogni Stato. Il *mercato mediterraneo* dovrà essere, inoltre, caratterizzato sia da una efficiente cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie volta a contrastare i fenomeni di erosione, elusione ed evasione fiscale sia da una effettiva tutela del contribuente euromediterraneo e globale<sup>2</sup>.

La sinergia tra tali processi deve essere orientata al raggiungimento di una coesione economico-sociale<sup>3</sup> e alla omogeneizzazione delle normative interne dei vari istituti giuridici al fine di tutelare l'interesse superiore dello sviluppo economico generale. Tali obiettivi erano già indicati nel "*Documento di consultazione congiunto. Verso una nuova politica europea di vicinato*" della Commissione Europea del 4 marzo 2015 che riprendeva il precedente tentativo rappresentato dal Processo di Barcellona del 1995 per rilanciare il Mediterraneo seguito dal Progetto di Unione del Mediterraneo del luglio 2008.

L'attuale conflitto russo-ucraino ha dato ulteriore impulso alle relazioni tra l'Unione europea e i singoli Stati membri con i Paesi della sponda meridionale del Mediterraneo con la conseguenza di porre nuovamente al centro dei dibattiti la politica euromediterranea. I sempre più intensi rapporti commerciali tra l'area europea e quella Sud del Mediterraneo rendono imprescindibile una reale integrazione<sup>4</sup> dei principi fondanti gli ordinamenti giuridici, tra cui quelli tributari.

---

<sup>2</sup> Per un approfondimento, cfr.: F. SANTAGATA, *La capacità contributiva nei Paesi euromediterranei*, in *Quaderni del Dipartimento di Scienze Politiche Jean Monnet dell'Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli*, 65, ESI, 2020

<sup>3</sup> Tale obiettivo deve essere coerente con gli obiettivi della nuova Agenda per il Mediterraneo per il rafforzamento del partenariato strategico con i Paesi del vicinato meridionale. Nelle conclusioni del dicembre 2020 del Consiglio europeo e nella Dichiarazione dei membri del Consiglio europeo del 26 febbraio 2021 viene ribadita la volontà di rinnovare e rafforzare il «partenariato strategico dell'UE con i partner del vicinato meridionale per affrontare le sfide comuni, trarre vantaggio dalle opportunità condivise e liberare il potenziale della regione che condividiamo. Si impegna ad agire in tal senso insieme ai paesi partner, prendendo le mosse dalla riflessione congiunta con i partner del vicinato meridionale avviata in occasione della riunione ministeriale UE-vicinato meridionale tenutasi a Barcellona il 26 novembre 2020».

<sup>4</sup> Il Trattato di Marrakesh è stato siglato nel 1989 tra Marocco, Algeria, Tunisia, Libia e Mauritania con l'obiettivo di creare una integrazione regionale di un'area di libero scambio, un'unione doganale e un mercato comune. Se da un lato il progetto da realizzare con il Trattato risulta essere alquanto ambizioso, dall'altro è purtroppo rimasto inattuato a causa anche del

La soluzione prospettata rappresenta da un lato una sfida per l'economia dell'intera area geografica, dall'altro una opportunità per la crescita economica a seguito delle crisi che hanno caratterizzato gli ultimi venti anni gli Stati oggetto di approfondimento.

Il lavoro prenderà in esame i sistemi tributari di Algeria, Marocco e Tunisia. Lo studio di tali ordinamenti deve necessariamente fare riferimento, sebbene limitatamente agli elementi essenziali, ai principi generali dei sistemi giuridici.

Si ricorda che la variabile fiscale e la politica tributaria nel complesso sono tra gli strumenti più rilevanti per garantire lo sviluppo delle economie soprattutto in una visione di mercato globale.

Lo sviluppo economico di un'area o di uno Stato è tanto maggiore quanto più elevata e certa è la tutela del contribuente e quanto più è efficace ed efficiente la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie. Tali aspetti sono fondamentali per la definizione delle strategie politiche sia degli operatori del mercato sia degli Stati.

## **2. Aspetti generali dei sistemi costituzionali in ambito tributario di Algeria, Marocco e Tunisia**

L'analisi dei principi su cui si basa il dovere di concorrere alle spese pubbliche e il correlato criterio di ripartizione tra i consociati in Algeria, Marocco e Tunisia deve tener conto dell'influenza che la tradizione giuridico-religiosa (*shari'a* e *Islam*)

---

basso livello di scambi nell'area magrebina. È interessante rilevare come tale accordo dia risalto agli aspetti istituzionali, politici e di sicurezza e pace rispetto a quelli economici, come invece è noto sia stato l'obiettivo principale del Trattato di Roma del 1957. Nella riunione del *Secrétariat général de l'Union du maghreb Arabe* del 22 maggio 2012 è stata ribadita la necessità di una intensificazione del coordinamento dei sistemi fiscali dei Paesi dell'Unione del Magreb arabo al fine di stimolare gli investimenti in tale area. Inoltre, si ricorda che il 30 maggio 2019 è entrata in vigore l'Area di libero scambio continentale africana (African Continental Free Trade Area, AFCFTA) con l'obiettivo di consentire la libera circolazione delle merci eliminando le barriere doganali. Sono, comunque, evidenti le difficoltà ancora esistenti nell'apertura delle due aree di libero scambio, difficoltà dichiarate il 9 settembre 2020 dal presidente del Segretariato generale del Magreb Arabo; difatti afferma che «We are far from the spirit of the Barcelona process. European leaders must bear in mind that the Mediterranean and the Euro-Maghrebi space, with its African extension, are all areas that are bound to cooperate in spurring shared development, which is justified both by history and the future».

esercita sulla comprensione e interpretazione del diritto statale che, comunque, è ancorato al modello liberale francese<sup>5</sup>.

Le attuali Costituzioni sono nate a seguito delle recenti vicende politico-istituzionali<sup>6</sup> che hanno interessato tale area geografica con ripercussioni sul concetto di sovranità, sui principi democratici che caratterizzano tali sistemi giuridici e sul ruolo che la religione ricopre in tutti gli ambiti della vita della comunità<sup>7</sup>.

I principi giuridici fondamentali degli ordinamenti in esame a livello teorico appaiono simili a quelli degli ordinamenti europei come, ad esempio, il concetto di

---

<sup>5</sup> L'Algeria e il Marocco insieme a Egitto e Libia, possono definirsi Paesi di tradizione islamica, nel senso che l'Islam non solo è indicato quale religione di Stato, ma l'ordinamento giuridico è disciplinato dalla shari'a. Si deve rilevare che la gran parte delle Costituzioni dei Paesi di tradizione islamica sono formalmente laiche, anche se dichiarano che l'Islam è la religione dello Stato. La Costituzione dell'Algeria è stata modificata il 30 dicembre 2020 con l'obiettivo di proseguire la transizione democratica, ma tale cambiamento non si evidenzia nel nuovo testo costituzionale. Per quanto riguarda la Tunisia a seguito della riforma della Costituzione del luglio 2022 dovrebbe essere ricompresa tra gli Stati teocratici. La recente modifica della Costituzione solleva diverse perplessità circa le garanzie in materia di diritti umani e di giustizia per i cittadini accentrando molti poteri, compreso quello in materia di bilancio pubblico, nelle mani del Presidente. Per un approfondimento cfr.: G. M. PICCINELLI, *Diritto musulmano e diritti dei paesi islamici: tra orientalismo e comparazione giuridica*, in *Iura Orientalia*, I, 2005, p. 140; M. CAMPANINI, *Diritto islamico o modelli islamici di diritto? Note su soggettività ed oggettività nella giurisprudenza islamica, Il Libro e la Bilancia. Studi in memoria di Francesco Castro*, a cura di M. PAPA - G.M. PICCINELLI - D. SCOLART, ESI, vol. I, 2011; F. SANTAGATA, *La capacità contributiva nei Paesi euro-mediterranei*, op. cit., 85 ss.

<sup>6</sup> Si ricorda che la c.d. Primavera araba del 2010-2011 ha comportato l'avvio di un processo di rinnovamento delle Carte costituzionali al fine di introdurre valori e principi fondamentali già noti nelle Carte costituzionali europee, processo che non sempre si è effettivamente e completamente realizzato in quanto tradizioni e culture interne ai singoli Stati ne hanno attenuato la portata. Cfr.: S. FODERARO, *Le Costituzioni africane*, vol. 1, Roma, 1969, XX ss.; M. STRAMACCI, *Le Costituzioni degli Stati africani*, Milano, 1963; M. OLIVIERO, *Il costituzionalismo dei Paesi Arabi. Le costituzioni del Maghreb*, Milano, 2003; F. BIAGI, *Tra innovazione e continuità: la riforma costituzionale algerina del 2016*, in *Osservatorio costituzionale*, 3/2016, [www.osservatorioaic.it](http://www.osservatorioaic.it)

<sup>7</sup> L'espressione democrazia contenuta nelle Carte costituzionali dei Paesi di tradizione islamica assume connotato, attuazione e interpretazione differente dal contesto occidentale. Ad esempio, le Costituzioni di Tunisia e Marocco, anche se promulgate in tempi diversi, hanno una storia comune in relazione ai diritti fondamentali dell'uomo. Esse hanno risentito in parte della approvazione della Dichiarazione dei diritti e delle libertà. La riforma costituzionale tunisina del 2022 sembra porre nuovamente limiti alla libertà economica e a segnare una inversione del processo di assimilazione-integrazione occidentale. L'attuale Costituzione marocchina mira ad ampliare la protezione dei cittadini e indirizzare l'economia verso il liberismo.

sovranità<sup>8</sup> e il suo esercizio che spetta al popolo<sup>9</sup>, i principi di uguaglianza e di libertà dell'individuo nella società, la tutela delle libertà individuali, la tutela dei diritti umani e l'accettazione del principio democratico, ma l'attuazione degli stessi risulta essere molto diversa<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Occorre evidenziare che la nozione di sovranità può essere analizzata con riferimento alla filosofia dei movimenti islamici oppure alla teologia islamica. Nell'Islam la sovranità de jure appartiene a Dio e si è manifestata de facto nella creazione. L'individuazione degli elementi essenziali del concetto di sovranità nei Paesi di tradizione islamica parte dalla definizione coranica di «comunità islamica» quale comunità di credenti e comunità spirituale. Cfr.: Corano, Sura LXVII – Al-Mulk. Sul punto cfr.: COLOMBO V., GOZZI, G., *Tradizioni culturali, sistemi giuridici e diritti umani nell'area del Mediterraneo*, Bologna, 2003, p. 277. G. M. PICCINELLI, *Diritto musulmano e diritti dei paesi islamici: tra orientalismo e comparazione giuridica*, in *IURA ORIENTALIA*, I/1 (2005), 131-143, [www.iuraorientalia.net](http://www.iuraorientalia.net); S. QUTB, *Ma'alim fi al-Tariq*, Kazi Publications, Chicago, 1964, p. 151, 163-165; S. ABU'L-A'LA MAUDUDI, *Islamic law and Constitution*, Islamic Publications LTD, Lahore, 4th Edition 1969.

<sup>9</sup> Nella Carta costituzionale della Repubblica di Tunisia del 1959, modificata prima nel 2014 e poi nel 2022, l'art. 23 recita: «Les citoyens et les citoyennes sont égaux en droits et devoirs. Ils sont égaux devant la loi sans discrimination aucune» e all'art. 1 statuisce che «La Tunisie est un État libre, indépendant, souverain» e successivamente che «La Tunisie constitue une partie de la nation islamique. Seul l'État doit œuvrer, dans un régime démocratique, à la réalisation des vocations de l'Islam authentique qui consistent à préserver la vie, l'honneur, les biens, la religion et la liberté». Inoltre, ribadisce in maniera esplicita che «Le peuple tunisien est le détenteur de la souveraineté, il l'exerce dans les conditions fixées par la présente Constitution». Si evidenzia che l'espressione “il popolo detiene la sovranità” è ricorrente sia nel testo costituzionale sia nel preambolo. La Costituzione del Regno del Marocco del 1961 è stata modificata nel luglio 2011 a seguito degli eventi della Primavera araba. Nel preambolo si legge «Fidèle a son choix irréversible de construire un Etat de droit démocratique, le Royaume du Maroc poursuit résolument le processus de consolidation et de renforcement des institutions d'un Etat moderne, ayant pour fondements les principes de participation, de pluralisme et de bonne gouvernance. Il développe une société solidaire où tous jouissent de la sécurité, de la liberté, de l'égalité des chances, du respect de leur dignité et de la justice sociale, dans le cadre du principe de corrélation entre les droits et les devoirs de la citoyenneté». All'art. 1 si definisce il Marocco quale monarchia costituzionale, democratica parlamentare e sociale; la scuola giuridica è la scuola malikita. Inoltre, lo stesso articolo statuisce che l'ordinamento giuridico «è fondato sulla separazione dei poteri, il loro bilanciamento e cooperazione, sulla democrazia cittadina partecipativa, sui principi del buon governo, e sulla combinazione dell'autorità con la responsabilità». La Repubblica democratica popolare di Algeria ha adottato la Costituzione nel 1976, successivamente modificata nel 1996, nel 2016 e nel dicembre 2020; in essa è statuito che la democrazia appartiene esclusivamente al popolo e gli obiettivi sono la tutela delle libertà fondamentali del cittadino, il progresso della Nazione e la promozione della giustizia sociale. La religione dello Stato è l'Islam.

<sup>10</sup> I principi cardine di un ordinamento democratico contenuti nelle moderne Costituzioni, europee e della sponda sud del Mediterraneo, risentono, in maniera più o meno rilevante, del contesto religioso, storico e antropologico-culturale in cui sono in vigore. Per un approfondimento sul concetto di “fiscal culture” e legal culture”, cfr.: L.M. FRIEDMAN, *Is there a modern legal culture?*, in *Ratio Juris*, 72/1994; M.A. LIVINGSTON, *Tax and Culture: Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*, Cambridge University Press, 2020

Tale similarità è evidente nelle Carte costituzionali, in quanto esse si ispirano sia ai principi affermati a seguito della Rivoluzione francese del 1789 sia alle dominazioni da parte dei Paesi europei quali la Spagna e la Francia. I principi richiamati sono, inoltre, sanciti nella Carta delle Nazioni Unite e nella Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo<sup>11</sup>. Nella effettività tali ordinamenti giuridici rappresentano una realtà giuridico-costituzionale peculiare<sup>12</sup>.

Occorre evidenziare che in Algeria e in Marocco si avverte ancora oggi la difficoltà a integrare il sistema giuridico-costituzionale di derivazione occidentale con la tradizione giurico-religiosa<sup>13</sup>; in Tunisia tale difficoltà sarà maggiormente accentuata a seguito della novellata Costituzione pubblicata nel *Journal Officiel de la République Tunisienne* il 18 agosto 2022.

Nelle Costituzioni dell'Algeria e del Marocco si riscontra un richiamo sottinteso alla *shari'a*, rinvio che si deduce sia nel disporre l'Islam quale religione di Stato, escludendo costituzionalmente la possibilità di revisione di tale statuizione, sia nell'influenza dell'Islam sul potere giurisdizionale e su vari aspetti della vita politica. In Tunisia tale rinvio era più attenuato nella Costituzione del 2014 in quanto era prevista la tutela delle libertà individuali e, allo stesso tempo, l'Islam

---

<sup>11</sup> S. ANGIOI, *Le dichiarazioni sui diritti dell'uomo nell'Islam*, in *I diritti dell'uomo*, 1, gennaio- aprile 1998, 15 ss.

<sup>12</sup> La maggioranza degli ordinamenti costituzionali dei paesi arabi si presenta come un innesto tra i principi costituzionali occidentali (europei) e la tradizione giuridica basata su norme di derivazione divina. Tale asserzione non nega l'esistenza di uno Stato di diritto così come emerge dalla Carta araba dei diritti umani firmata a Tunisi il 23 marzo 2004 ed entrata in vigore il 15 marzo 2008. Per un approfondimento cfr.: V. COLOMBO - G. GOZZI, *Tradizioni culturali, sistemi giuridici e diritti umani nell'area del Mediterraneo*, cit.; C. DECARO BONELLA, *La Costituzione del Regno del Marocco del 2011*, in E. PFÖSTL (a cura di), *Marocco. Il regno del dialogo*, [www.bordeauxedizioni.it](http://www.bordeauxedizioni.it), 2014. Sui diritti dell'uomo nell'Islam, cfr. A. CILARDO, *Il dibattito sulla democrazia e i diritti dell'uomo nel mondo islamico*, in *Quaderni europei e internazionali*, Senato della Repubblica, Camera dei deputati, n. 3, giugno 2005, 135-153; ID., *I diritti dell'uomo, la concezione di sovranità e potere secondo il diritto islamico*, in *Il dialogo delle leggi. Ordinamento giuridico italiano e tradizione giuridica islamica*, a cura di I. Zilio-Grandi, Marsilio Editori, Venezia, 2006, 99-112.

<sup>13</sup> Nelle Costituzioni in esame è chiaro il legame che esiste tra la democrazia costituzionalmente stabilita e le profonde radici spirituali. Si evince un esplicito richiamo ai valori religiosi e alla identità culturale. Per un approfondimento cfr.: V. COLOMBO E G. GOZZI (a cura di), *Tradizioni culturali, sistemi giuridici e diritti umani*, cit., p. 264 ss.; D. CECCARELLI MOROLLI, *Shari'a e Costituzioni nei Paesi musulmani*, in *IURA ORIENTALIA* II, 2006, [www.iuraorientalia.net](http://www.iuraorientalia.net), p. 92-109

era la religione di Stato. Attualmente il testo costituzionale non solo riconosce l'Islam come religione dello Stato ma sottolinea che la Tunisia fa parte della Umma islamica e lo Stato, in un regime democratico, deve realizzare gli scopi dell'Islam nel preservare la vita, l'onore, la proprietà, la religione e la libertà (art. 5 Cost.<sup>14</sup>). Pertanto, il processo di assimilazione al contesto giuridico occidentale, a una prima lettura, appare che possa subire una battuta di arresto.

Tali premesse risultano essere necessarie in quanto il diritto islamico essendo prevalentemente un diritto di derivazione dottrinale, influenza, in maniera rilevante, quasi da configurare un vincolo, la disciplina di alcuni istituti di diritto positivo<sup>15</sup> e, di conseguenza, si riscontrano notevoli interazioni con le disposizioni tributarie<sup>16</sup>.

Da quanto esposto discende che la fiscalità deve essere analizzata sotto due aspetti: da un lato la *fiscalità islamica*<sup>17</sup>; dall'altro la fiscalità disciplinata dalla normativa

---

<sup>14</sup> Nella recente costituzione tunisina all'art. 5 è statuito che «La Tunisie constitue une partie de la nation islamique. Seul l'Etat doit œuvrer, dans un régime démocratique, à la réalisation des vocations de l'Islam authentique qui consistent à préserver la vie, l'honneur, les biens, la religion et la liberté».

<sup>15</sup> A titolo esemplificativo si ricorda che nei Paesi di tradizione islamica, la proprietà privata ha quale fine il soddisfacimento delle esigenze naturali dell'individuo che ha sopportato gli sforzi per ottenere i benefici dalla proprietà stessa. La proprietà privata trova limiti sia se l'oggetto della proprietà è contrario alla legge sia se il suo godimento contrasta con altri diritti umani garantiti. La proprietà pubblica deve garantire la sussistenza ai soggetti che non possono provvedere a se stessi e i bisogni della comunità. Altro ambito del diritto che deve affrontare le sfide dell'innovazione tecnologica è la finanza islamica. Gli studiosi del diritto finanziario islamico devono affrontare le nuove sfide, relativamente alla tassazione, a seguito dello sviluppo delle tecnologie digitali che ha investito soprattutto il settore finanziario nell'ambito della legge islamica.

<sup>16</sup> La maggior parte delle legislazioni degli Stati in esame si basano sui principi dell'universalità e dell'imparzialità, principi ribaditi più volte nel testo coranico al fine di garantire una società giusta e legale, i rapporti di diritto pubblico intercorrenti tra lo Stato e i cittadini si incentrano su particolari relazioni politico-giuridiche.

<sup>17</sup> Per fiscalità islamica si intende il complesso di disposizioni contenute nelle prescrizioni del Corano e della Sunna che definiscono un sistema complesso di imposte, tasse e prelievi destinati a soddisfare i bisogni degli Stati di tradizione islamica in conformità alle esigenze della Legge e ai principi "etico-economico", cioè in conformità con la filosofia islamica di comunità. I principi in materia di spesa pubblica e dei mezzi finanziari per farvi fronte sono prescritti nel Corano e nella Sunna e vengono individuati in maniera esaustiva. Il governo della finanza pubblica è disciplinato dalla *siyāsa* che deve essere coerente con la *shari'a*, cioè l'insieme delle prescrizioni e regolamenti ai quali i musulmani sono sottomessi, i cui obiettivi principali sono la realizzazione dell'interesse pubblico (*maslahah*) e la prevenzione del male (*mafsadah*); in altre parole si tratta della disciplina del *buon governo* che i governati devono seguire in armonia con

vigente all'interno dei singoli Paesi tralasciando le implicazioni derivanti dal fattore religioso<sup>18</sup> e ponendo attenzione al rapporto che si è instaurato tra *shari'a* e *diritto positivo*.

I due ambiti della fiscalità, in generale, si basano su principi peculiari che caratterizzano e giustificano il prelievo tributario. È evidente che, ai fini della individuazione del nucleo dei principi comuni fondamentali in materia fiscale, occorre equiparare il concetto di cittadinanza (o di qualsiasi altro legame con il territorio) a quello di appartenenza alla comunità religiosa. Quest'ultimo è un concetto molto più ampio e privo dell'elemento materiale: il territorio.

Al fine di inquadrare il dovere di concorrere alle spese pubbliche e il contenuto dei principi connessi, occorre rilevare il differente significato attribuito al concetto di *cittadinanza*<sup>19</sup>. Essa è definita negli ordinamenti europei quale legame di chiunque

---

lo spirito della *shari'a* e in conformità con il *fiqh*. Nella vita economica e sociale, la società islamica "tollera una minoranza ricca" su cui gravano, però, maggiori obblighi (tra questi pagare maggiori tributi a favore dei poveri e non possono effettuare tesaurizzazione delle ricchezze), inoltre vengono distinti i livelli minimi e il livello di agiatezza desiderabile al fine di raggiungere un *giusto equilibrio in ingiunzioni coercitive*. Il cittadino ha, pertanto, dei doveri nei confronti della grande famiglia (la società), deve pagare le imposte e lo Stato deve provvedere a redistribuirle nell'interesse della collettività stessa. Cfr.: G. M. PICCINELLI, *La dimensione etica del diritto musulmano dei contratti classico e contemporaneo in Roma e America Latina*, in *Roma-America Latina*, VII, 1999; C. MALLAT, *Islam and Public Law, Classical and Contemporary Studies*, London, 1993.

<sup>18</sup> Si ricorda che nella maggior parte dei Paesi dell'area mediterranea la democrazia, l'economia e la politica hanno risentito del processo di secolarizzazione, percorso che è attualmente in corso.

<sup>19</sup> È palese la sostanziale differenza che si evidenzia con l'analogo disposto contenuto nelle Carte Costituzionali europee come, ad esempio, in quella italiana che individua nell'art. 53 Cost. i soggetti sottoposti all'obbligo del dovere di contribuzione pro-quota con il pronome "tutti" che è riferito a chiunque abbia un legame con il territorio e non strettamente connesso alla cittadinanza quale Stato di nascita o di appartenenza religiosa. Negli ordinamenti di tradizione islamica, la cittadinanza è un concetto non definito ed è considerato da alcuni studiosi addirittura in contrasto con i principi fondamentali dell'Islam; altri studiosi sono concordi nel considerare che tale concetto nel diritto islamico possa trovare la sua radice nello stesso legame religioso della Umma. La questione della cittadinanza è stata affrontata durante la conferenza di Marrakech del 2016 e nell'anno successivo nella Conferenza del Cairo. Per un approfondimento sul concetto di cittadinanza nel diritto islamico cfr.: W. AHMAD, - C. HUSBAND, *Religious identity, citizenship and welfare: the case of Muslims in Britain*, in *American Journal of Islamic Social Science*, 1993; M. ASAD, *Principles of State and Government in Islam*, Berkley University of California Press, 1966; K. A. EL-FADL, *Islam and Muslim minorities, in Islamic Law and Society*, 1994; IBN TAYMIYYA, *Taqi al-Din Ahmad (1398 A.H.), Al-Siyāsah al-Shar'iyyah fi Islāh al-Rā'i wa'l Ra'iyyah*, 'Abd al-Rahmān b. Qāsim (ed.), Beirut: Mu'assasāt al-Risāla; Z. BADAWI, *The Dilemma of Identity in a Multicultural Europe*, *Islam*, 27, 2001; A. CILARDO, *Il diritto internazionale islamico*.



con il territorio e non strettamente connesso alla cittadinanza quale Stato di nascita o di appartenenza religiosa<sup>20</sup>, mentre negli ordinamenti di tradizione islamica come senso di appartenenza alla collettività basata su concetti etico-religiosi-politici. Difatti nelle differenti fonti normative islamiche è sancito tra i doveri dei cittadini di collaborare con il governo dello Stato con sacrifici e con la propria proprietà, chi viene meno a tale precetto è definito nel Corano “ipocrita”.

È chiaro che nei paesi di tradizione islamica l'appartenenza religiosa è considerata cittadinanza, cioè un patto generatore di cittadinanza. Infatti, Costituzione e religione hanno un nesso molto stretto, rapporto che non emerge immediatamente anche perché la cittadinanza precede e segue la Costituzione e quindi l'appartenenza a una medesima *polis*<sup>21</sup>.

Il sistema tributario, come è noto, è l'elemento cruciale della finanza pubblica. La dottrina, in generale, ha ampiamente approfondito il ruolo che riveste la finanza pubblica e il sistema tributario negli Stati europei e in particolare in Italia<sup>22</sup>, e, pertanto, tale aspetto sarà analizzato limitatamente alla identificazione dei principi fondamentali comuni. Verrà esaminato, invece, in maniera più dettagliata, il ruolo della finanza pubblica e del sistema tributario negli Stati di tradizione islamica, quali Algeria, Marocco e Tunisia<sup>23</sup>. Lo Stato di un ordinamento di tradizione

---

*Le minoranze nel mondo islamico*, in A. CILARDO, *Il diritto islamico e il sistema giuridico italiano*, cit., p. 63-79; ID., *Democrazia e šūrā*, in A. CILARDO, *Il diritto islamico e il sistema giuridico italiano*, cit., p. 165-210; ID., *L'immigrazione musulmana. Comunità islamica e ordinamenti occidentali*, in *La libertà religiosa in Italia, in Europa e negli Ordinamenti sovranazionali*, a cura di G. MACRÌ, Fisciano, 2003, p. 41-49; ID., *La rappresentanza politica nell'Islam*, in *Atti del Convegno di Studi su: Identità, cultura, civiltà: Europa, America, Islam*, Firenze, 2006, p. 171-185; ID., *La visione dell'altro. Le minoranze nel diritto islamico*, in *Capys. Rivista di storia e scienze religiose*, III, 2 (2012), p. 201-223. Per quanto riguarda il concetto negli ordinamenti europei, cfr.: F. VIOLA, *I diritti umani tra cittadinanza e comunità internazionale*, in *Orientamenti Sociali*, 1, 1996, 29-42.

<sup>20</sup> L'Islam travalica i confini geografici e, quindi, l'appartenenza è di tutti i credenti in qualsiasi Stato si trovino.

<sup>21</sup> Per un approfondimento, cfr: D. MELFA, *I diritti dell'uomo nel pensiero religioso musulmano contemporaneo*, in [http://www.archiviofscpo.unict.it/europa/JM\\_humanrights/melfa.pdf](http://www.archiviofscpo.unict.it/europa/JM_humanrights/melfa.pdf).

<sup>22</sup> Cfr.: F. GALLO, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm*, 2009, 03, p. 553; F. MOSCHETTI, relazione “*La razionalità del prelievo ed il concorso alle spese pubbliche*” tenuta in Bologna il 26 settembre 2003, al convegno “*Le Ragioni del diritto tributario in Europa - Giornate di studio per Furio Bosello*”, organizzato dall'Università di Bologna per iniziativa del prof. Adriano Di Pietro)

<sup>23</sup> Il sistema tributario marocchino è stato riformato nel 1984 per rispondere alle nuove esigenze poste dai sistemi economici del XX secolo. Il sistema fiscale, a partire dal 2011, si articola su

islamica deve provvedere alle necessità di tutta la *Umma* (comunità) effettuando un prelievo sui redditi e su quelli delle varie attività produttive che si trovano sul proprio territorio. I servizi che devono essere finanziati vanno dalla difesa delle terre musulmane alle necessità dei poveri e bisognosi e a garantire il buon governo. Nelle Costituzioni di Algeria, Marocco e Tunisia si riscontra un dovere di contribuzione molto simile a quello contenuto nelle Costituzioni europee. Difatti, nella Costituzione algerina, modificata il 30 dicembre 2020<sup>24</sup>, si rileva una uguaglianza tributaria dei cittadini e si individua un dovere di contribuzione alla

---

alcuni principali tributi: la *Taxe sur le produit des actions et parts sociales* (T.P.A), la *Taxe sur les Produits de Placements à Revenus Fixes* (T.P.P.R.F.), la *Contribution sur les Revenus Professionnels et Fonciers Exonérés* (C.R.P.F.E.), la *Taxe sur les Profits de Cession de Valeurs Mobilières* (T.P.C.V.M.). L'attuale sistema fiscale risulta essere caratterizzato da tributi che hanno quale scopo principale il reperimento delle entrate per lo Stato. È stato osservato che il maggior gettito fiscale dipende dalle imposte indirette. La giustizia fiscale è composta da due commissioni arbitrali che dirimono le controversie tra amministrazione fiscale e contribuente a seguito della rettifica dei tributi rilevati da un audit fiscale. Contro le decisioni della *Commission Locale de Taxation* il contribuente può proporre ricorso alla *Commission Nationale de Recours Fiscal*. Il contenzioso fiscale si configura come un sistema para giudiziario in relazione alla natura degli organi giudicanti. Il sistema fiscale tunisino nel periodo 2021-2022 sta subendo una riforma globale al fine di realizzare sia l'equità e la giustizia fiscale sia la trasparenza dell'azione amministrativa. In generale le entrate tributarie sono garantite da imposte dirette e indirette e da varie tipologie di tasse. Gli aspetti problematici più significativi della fiscalità risiedono nella frammentazione delle leggi che istituiscono i vari tributi tesi soprattutto a incentivare gli investimenti e l'occupazione e nella previsione di regimi forfettari per le imprese. Chiaramente tali aspetti sono solo alcune problematiche che l'attuale legge finanziaria per il 2023 dovrà affrontare. Per quanto il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente è attualmente aperta una consultazione pubblica al fine di rilevare le maggiori criticità per la realizzazione della trasparenza fiscale. Analogamente in Algeria è stata avviata una riforma globale del sistema tributario al fine di realizzare la giustizia e l'equità fiscale e sostenere gli investimenti. Inoltre, si rileva che tutte le riforme in atto in tali Paesi ha quale obiettivo di fondo la riduzione della pressione fiscale soprattutto su alcune tipologie di contribuenti e la redistribuzione finanziaria. Cfr.: M. BOUBIER, *Introduction au droit fiscal général et théorie de l'impôt*, LGDJ, Paris, 2004, 126

<sup>24</sup> L'art. 82 della Costituzione è inserito nel Capitolo 2 intitolato *I Doveri* e statuisce che «Nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi. Les contribuables sont égaux devant l'impôt. La loi détermine les cas et les conditions d'exonération fiscale totale ou partielle. L'impôt est un devoir citoyen. Nul impôt, contribution, taxe ou droit d'aucune sorte, ne peut être institué avec effet rétroactif. Toute action visant à contourner l'égalité des contribuables devant l'impôt constitue une atteinte aux intérêts de la collectivité nationale. La loi sanctionne l'évasion et la fraude fiscales.»

E il successivo art. 83 statuisce che «Tout citoyen a le devoir de protéger la propriété publique et les intérêts de la collectivité nationale, et de respecter la propriété d'autrui»

finanza pubblica secondo la capacità contributiva<sup>25</sup>. Uno dei principi fondamentali della Costituzione del Marocco del 1° luglio 2011 è l'equità fiscale. Gli artt. 39, 40 e 75 Cost. sanciscono il principio di uguaglianza e di equità al fine di raggiungere la giustizia fiscale<sup>26</sup>. L'equità fiscale è strettamente legata alla solidarietà e alla proporzionalità delle risorse economiche del singolo come si evince dagli articoli costituzionali. La ripartizione del carico tributario è in relazione alla propria capacità contributiva. Da quanto esposto si rileva che l'attuale sistema fiscale marocchino è il simbolo della evoluzione costituzionale ed economica dei Paesi del nord Africa, ma allo stesso tempo si rilevano ancora notevoli criticità nell'attuazione del prelievo fiscale<sup>27</sup>.

Nella Costituzione tunisina del 2022 all'art. 15 è statuito che ogni persona ha il dovere di contribuire alle spese pubbliche sulla base della giustizia e dell'equità e condanna qualsiasi forma di evasione fiscale qualificata come reato nei confronti dello Stato e della società. Al successivo art. 16 si identifica quale funzione fondamentale dello Stato garantire la redistribuzione della ricchezza tra i cittadini in tutte le Regioni della Repubblica<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> All'art. 85 del *Code des impôts directs et taxes assimilées* algerino è stabilito che l'imposizione diretta è progressiva e colpisce il reddito globale netto (*Impôt sur le revenu global -IRG*). La progressività dell'imposta è mitigata dalla deduzione dalla base imponibile di alcune spese anche personali. La struttura fiscale algerina risulta essere alquanto rigida e mira a recuperare le entrate per il bilancio dello Stato.

<sup>26</sup> Ulteriore difficoltà nel controllare l'applicazione e il raggiungimento della giustizia sociale è rappresentato dalla notevole differenza nella distribuzione della ricchezza sul territorio nazionale. Il sistema fiscale è regolamentato dal *Code Général des Impôts (CGI)* e dalla *Loi sur la Fiscalité Locale (LFL)*, i tributi parafiscali e altri tributi sono disciplinati da singole leggi d'imposta. Per un approfondimento cfr.: O. RAISSOUNI, *Justice fiscale au Maroc. Principal levier de justice sociale*, 2021; M. RGUIG, *La justice fiscale et la bonne gouvernance fiscale au Maroc*, EUE, 2018.

<sup>27</sup> Il processo di adeguamento del sistema fiscale marocchino è iniziato a partire dal 1984. Un ulteriore passo avanti si è avuto a partire dal 1998, anno in cui è stata introdotta la legge finanziaria, ed è ancora in continuo mutamento. I principi generali di equità e giustizia sociale trovano ulteriore conferma nei principi di trasparenza dell'Amministrazione e correttezza delle relazioni con i contribuenti. Questi ultimi principi sono anche orientati a combattere i comportamenti non corretti dei contribuenti.

<sup>28</sup> La dottrina finanziaria a partire dal XX secolo considera il sistema fiscale non come strumento per la copertura della spesa pubblica, ma quale strumento di politica economica. Cfr.: N. BACCOUCHE, *Droit fiscal - Vol I*, Ecole Nationale d'Administration, Centre de recherches et d'études administratives, Tunis, Janvier 1993

In generale si osserva che i sistemi tributari delineati nelle Carte costituzionali e nei testi legislativi istitutivi dei tributi risultano essere ancora abbastanza complessi in quanto fanno riferimento a concetti quali giustizia, uguaglianza ed equità fiscale, concetti che risentono ancora della cultura giuridica tradizionale dei paesi arabi. Di conseguenza anche i concetti di equità, giustizia e solidarietà assumono contenuti differenti rispetto ai Paesi europei. La dottrina ha osservato che la giurisprudenza in materia fiscale, che assolve a funzioni essenziali, quali l'interpretazione della legge ai fini dell'applicazione e soluzione delle controversie, può precedere e influenzare le leggi fiscali stesse oppure le leggi fiscali possono contrastare l'orientamento giurisprudenziale fiscale. Difatti Maublanc evidenzia che «la jurisprudence participe au fonctionnement de l'univers juridique, forme des étudiants, inspire les juges et des législateurs»<sup>29</sup>.

È evidente la complessità e la differenza esistente tra gli ordinamenti tributari se si considera che in Marocco, il principio della dottrina amministrativa in materia fiscale è considerato quale interpretazione della legge. In altre parole, i chiarimenti che emana l'amministrazione finanziaria sono finalizzati alla corretta e uniforme applicazione della legge fiscale. Il codice di procedura fiscale prevede la garanzia per il contribuente del legittimo affidamento, garanzia per evitare mutamenti nell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria stessa.

L'ordinamento tributario marocchino nel suo complesso è ancora in continua trasformazione per tendere quanto più possibile alla realizzazione dell'equità orizzontale e verticale, evoluzione che mira ad arginare la resistenza da parte dei contribuenti al pagamento delle imposte dovuta soprattutto all'elevata pressione fiscale. Le recenti modifiche al sistema tributario sono state incentrate nell'accrescere le garanzie a favore del contribuente in termini di informazione, adempimenti, riscossione coattiva nonché ulteriori garanzie amministrative. Anche il sistema fiscale algerino è in continuo mutamento sia nella struttura complessiva

---

<sup>29</sup> J. P. MAUBLANC, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, Thèse de doctorat, Droit public, Bordeaux 1, 1984

sia nei singoli tributi, così come si evince dalla legge finanziaria del 2022 al fine di creare un sistema tributario competitivo.

### **3. I principi costituzionali basilari del dovere di contribuzione alle spese pubbliche.**

Dalla lettura delle Costituzioni in materia di finanza pubblica emerge in primo luogo il comune principio di uguaglianza. È chiaro che l'analisi di tale principio negli ordinamenti giuridici arabi, in particolare Algeria, Marocco e Tunisia, presenta notevoli difficoltà in quanto il diritto tributario, come precedentemente ricordato, è influenzato dal diverso contenuto dei principi costituzionali di garanzia e tutela dei diritti umani e sociali, dalla differente disciplina degli istituti di diritto positivo e dalla diversa organizzazione amministrativo-politica.

Il principio di uguaglianza, come la dottrina finanziaria ha sempre affermato, deve essere posto in stretta connessione con il principio di legalità e il dovere di concorrere alle spese pubbliche, punti cardine della maggior parte dei sistemi tributari nazionali.

La stretta interconnessione di tali principi consente, generalmente, a qualsiasi ordinamento di garantire e tutelare i soggetti sottoposti a qualunque prestazione pecuniaria che comporti una diminuzione della ricchezza o interferiscano sulle relazioni personali o di carattere economico.

Si ricorda che il carico impositivo deve essere equo e ragionevole in maniera tale da poter differenziare le posizioni dei singoli contribuenti sulla base di elementi economicamente valutabili.

Ulteriore principio che si rileva è la riserva di legge, principio contenuto nelle Costituzioni dei Paesi arabi analizzati e in quelle europee. Si tratta di un principio comune sia per l'introduzione di nuovi tributi sia nel caso di modifiche di quelli già statuiti. Questo principio, congiuntamente a quello di uguaglianza e di giustizia sociale, deve essere sempre considerato nel quadro più generale della cultura islamica nella quale non sono posti sullo stesso piano i musulmani e i non musulmani.

I richiamati principi costituzionali se a prima vista pongono in luce una chiara similarità formale tra i principi generali dell'imposizione dei Paesi arabi e della maggior parte dei paesi europei, nell'attuazione del prelievo fiscale evidenziano ancora notevoli discrasie. Ad esempio, in Marocco il principio di legalità è stabilito da una sola disposizione costituzionale (art. 75 Cost.<sup>30</sup>) molto generica che non sembra poter garantire pienamente sia il consenso all'imposizione sia il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente. Il sistema tributario marocchino, difatti, viene spesso modificato mediante la legge finanziaria proposta dal governo. Il difficile rapporto che si viene a instaurare tra i soggetti attivi e passivi dell'obbligazione tributaria giustifica, in parte, l'elevato tasso di evasione fiscale. La sottrazione al dovere di contribuzione è, in generale, considerato come reato contro la società<sup>31</sup>. Il fenomeno, comunque, non trova un rigido contrasto, soprattutto per le difficoltà nell'organizzazione dell'amministrazione finanziaria e per la farraginosità del sistema fiscale dei singoli Stati.

Si tratta di ordinamenti tributari che devono ancora adeguare la propria struttura alle trasformazioni del sistema economico. Negli ultimi anni in Marocco sono state attuate diverse riforme, l'ultima con la legge finanziaria del 2022 al fine di migliorare il rapporto fisco contribuente e di realizzare l'uguaglianza sostanziale e l'equità fiscale.

Nelle Carte costituzionali dei Paesi arabi particolare enfasi viene attribuita all'uguaglianza sostanziale, alla politica di *welfare state* e di distribuzione uguale delle risorse fra i membri della *comunità (umma)* evitando in tal modo qualsiasi conflitto. Il sistema tributario nazionale e la fiscalità islamica in tali ordinamenti sono basati su un sistema di solidarietà sociale particolare in quanto i diritti del singolo (come ad es. il diritto al lavoro, il diritto di proprietà) sono subordinati

---

<sup>30</sup> Il disposto costituzionale attribuisce al Parlamento una competenza generale in materia fiscale che viene esplicita attraverso il voto della legge finanziaria.

<sup>31</sup> Esplicita in tal senso è la disposizione costituzionale della Tunisia

all'interesse della stessa comunità islamica perseguendo in tal modo la giustizia sociale<sup>32</sup>.

Il riconoscimento delle libertà di investimento e della concorrenza del mercato costituiscono la base per tutelare la libertà economica e promuovere lo sviluppo economico nazionale. In tale ottica nelle Costituzioni del Magreb esaminate (Marocco, Algeria, Tunisia) sono individuate alcune istituzioni nazionali, espressione della centralizzazione dei poteri, al fine di prevenire e contrastare la corruzione, l'evasione e garantire il buon governo secondo le previsioni costituzionali.

Infine, si deve sottolineare che la generale previsione del principio di capacità contributiva, intesa quale reddito globale del contribuente<sup>33</sup>, disegna, congiuntamente al principio di uguaglianza, di solidarietà e di riserva di legge<sup>34</sup>, un sistema fiscale formalmente equo. Pertanto, l'equità<sup>35</sup>, l'uguaglianza fiscale, la

---

<sup>32</sup> È evidente il legame tra Islam e il principio economico della giustizia sociale. Secondo l'Islam una società è giusta se promuove il principio della responsabilità reciproca, nel senso che a ogni individuo deve essere garantito un livello di sussistenza per una vita dignitosa. Lo stato deve garantire i livelli minimi per la sussistenza a tutti senza alcuna discriminazione. Si deve osservare che nella *tradizione giuridico-religiosa* un ruolo fondamentale è svolto dal volontariato sia per la fornitura di beni e servizi a livello individuale/familiare che per la collettività

<sup>33</sup> Il contenuto effettivo dell'espressione varia (reddito globale, reddito globale con riferimento alla situazione familiare etc.) e pertanto occorre prendere in considerazione le differenti tipologie di reddito che caratterizzano l'economia. Tale genericità del contenuto dell'espressione determina un differente criterio di ripartizione delle spese pubbliche.

<sup>34</sup> In tempi recenti i giuristi islamici hanno evidenziato che lo Stato può introdurre nuovi tributi, tariffe e tasse per la copertura finanziaria di spese per le esigenze essenziali della collettività (istruzione, servizi pubblici e politiche sociali).

<sup>35</sup> Interessante sono le considerazioni di Frikha sul concetto di equità. L'A. osserva che «L'équité horizontale est le principe voulant que les personnes égales soient traitées également. Autrement dit, toutes les personnes qui se trouvent dans la même situation devraient être traitées de la même manière. Ainsi les contribuables ayant une capacité contributive égale (mais pas nécessairement une utilité égale des consommations des services collectifs) paient des montants égaux d'impôt. Ce qu'importe ici c'est la capacité contributive et non pas la valeur de l'étalon de mesure choisi. En effet les individus qui disposent d'un revenu égal (si celui-ci est choisi comme étalon) n'ont pas nécessairement la même capacité contributive car leurs situations personnelles peuvent être différentes. C'est pourquoi, il est usuel de corriger l'étalon de mesure par des déductions qui prennent en considération les particularités de chaque contribuable. Équité verticale: L'équité verticale exige que les personnes qui se trouvent dans des situations différentes soient traitées d'une manière judicieusement différente. Encore une fois, ce critère est étroitement lié au principe d'imposition qui repose sur la capacité contributive. Ainsi, les contribuables qui ont une capacité différente s'acquittent d'un impôt plus ou moins élevé, sans toutefois que ces différences soient arbitraires. Cependant, aucun

ripartizione dei carichi pubblici e la coesione sociale consolidano da un lato il concetto di democrazia che le Costituzioni di tale area geografica richiamano e dall'altro la propensione di apertura dei propri mercati a Paesi terzi. Attualmente qualche perplessità su tale apertura potrebbe essere rilevata nella Costituzione della Tunisia del 2022, ma un riscontro si potrà avere solo tra qualche anno.

Al fine di una compiuta analisi dei principi generali dei sistemi tributari di tali Stati, occorre ricordare il ruolo fondamentale svolto dalla religione in tali Paesi nella definizione degli ordinamenti giuridici e socioeconomici.

Dall'esame dei principi fondamentali che caratterizzano sia il sistema fiscale islamico sia i sistemi fiscali dei paesi di tradizione islamica emerge che l'ordinamento politico mira ad attuare una politica redistributiva della ricchezza tra le classi più deboli e, quindi, la politica di perequazione finanziaria sembra trovare un efficace compimento<sup>36</sup>.

Per quanto riguarda la maggior parte delle Costituzioni europee e quella italiana, i principi cardine del sistema tributario sono rivolti a garantire la tutela della ricchezza (minimo vitale, proprietà privata) dell'individuo e la funzione pubblica del prelievo tributario.

In sintesi, negli ordinamenti tributari europei se da un lato si afferma la rilevanza nel rapporto tributario dell'interesse al prelievo e alla riscossione, in contrapposizione all'esigenza del soggetto privato della ragionevolezza, equità e

---

critère scientifique ne permet de définir le degré approprié d'inégalité; on est donc porté à se fonder sur des jugements de valeur». Cfr.: A. FRIKHA, *L'équité fiscale*, in *Mémoire de fin d'études pour l'obtention De la maîtrise en sciences comptables*, Université de Sfax École Supérieure de commerce, Juillet 2003; S. BEBSBES, *Le principe de la legalité de l'impôt en droit tunisien*, Thèse pour le Doctorat d'Etat en Droit Public, Présentée et soutenue publiquement le 29 septembre 2005

<sup>36</sup> Si ricorda che la cultura islamica sostiene che il denaro non può generare denaro, cioè non è possibile l'accumulazione della ricchezza. Da ciò discende che la disciplina delle imposte religiose islamiche e in particolare la *zakât*, alla luce delle nuove esigenze della società e in considerazione delle nuove forme di reddito, trova la sua giustificazione nel perseguimento dei differenti scopi orientati alla redistribuzione della ricchezza, quindi come strumento di politica sociale, e assume una funzione disincentivante per attività economiche che hanno effetti dannosi sia sulle persone (ad es. maggiore tassazione su alcolici e tabacco) che sull'ambiente (ad es. attività inquinanti e dannose). L'inadempimento fiscale può essere assimilato al fenomeno evasivo del nostro ordinamento in quanto il musulmano che non versa l'ammontare di tali imposte viola un adempimento coranico. Tale obbligo incombe su tutti i musulmani a prescindere dalla residenza e dal domicilio. Per un approfondimento cfr.: G. CIMBALO, *Il ritorno del waqf*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 14 del 2016



non arbitrarietà dell'imposizione, dall'altro si dà rilievo al principio di legalità. Pertanto, emerge che il rapporto impositivo e gli effetti che lo stesso determina sulla ricchezza del soggetto privato, sono legati a una concezione sociale (funzione pubblica) del prelievo. Chiaramente da tale impostazione la dottrina ha soffermato l'attenzione al rapporto tra finalità individualiste e finalità redistributive del prelievo e quindi tra proporzionalità e progressività dell'imposizione.

In generale qualsiasi ordinamento giuridico, anche europeo, presenta quale principio basilare l'uguaglianza, uguaglianza in senso giuridico quale parità di ogni appartenente alla collettività davanti alla legge, e in senso sostanziale quale tutela effettiva dei diritti dei singoli da parte dello Stato e ha una portata generale<sup>37</sup>. L'interpretazione del principio in senso formale non intende svincolare qualsiasi legislatore dall'attenersi a tale principio in senso sostanziale al fine di garantire la giustizia sociale e il bene comune. Il principio richiamato in ambito tributario deve coniugare due aspetti strettamente collegati: il dovere di concorrere alle spese pubbliche e i criteri di partecipazione pro-quota alle spese pubbliche.

Il principio di uguaglianza ha un ulteriore corollario, per garantire la tutela dei diritti del contribuente: il consenso e la partecipazione implicita del popolo nella determinazione dell'imposizione. Tale partecipazione si esplicita attraverso i suoi rappresentanti in Parlamento che, in un certo senso, determinano implicitamente un ulteriore limite alla spesa pubblica<sup>38</sup>. Tale interpretazione del principio, da

---

<sup>37</sup> Per un approfondimento cfr.: A. MANGIAVILLANO, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale francese*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2/2010, 613 ss.; Á. FORNIELES GIL, *Il sistema fiscale spagnolo di fronte alle sfide dell'industria 4.0*, in A. DI PIETRO e P. SANTIN (a cura di), *La fiscalità dell'economia digitale tra Italia e Spagna*, Milano, 2021, 258 ss.; J. KOKOTT, *Brevi riflessioni sui rapporti tra principi costituzionali e principi del diritto internazionale in materia tributaria*, in *Dir. e prat. Trib. Intern.*, n. 2/2022, 593 ss.

<sup>38</sup> Come asserito da J. Locke, l'obbligo tributario identifica la relazione che si instaura tra potere d'imperio dello Stato e *status libertatis* del soggetto privato, rapporto che si deve fondare sul principio del *consent to taxation by Parliament*.

Tale postulato si riscontra nella maggior parte delle moderne Costituzioni europee. Si ritiene che tale assunto ancora non abbia trovato una piena attuazione in quanto il principio richiamato è strettamente connesso all'etica fiscale sia per quanto riguarda l'agire del contribuente sia del ruolo dello Stato. Per un approfondimento, cfr.: G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008; E. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *IUS*, 1997; ID., *Natura ed*

quanto illustrato, potrebbe far emergere, ancora oggi, qualche perplessità nella sua effettiva applicazione, in maniera più o meno attenuata, in Algeria, Marocco e Tunisia.

#### **4. Conclusioni. L'opportunità della creazione di un'area di libero scambio per la tutela dei diritti dei contribuenti nell'area mediterranea.**

L'apertura delle economie dell'area mediterranea è confermata dalla sottoscrizione di diverse Convenzioni internazionali in materia fiscale e del progetto BEPS<sup>39</sup>.

Sono note, altresì, le questioni poste dall'innovazione tecnologica nell'economia mettendo tutti gli Stati di fronte alla necessità di dover partecipare alle organizzazioni internazionali al fine di attuare strategie comuni sia per difendere le rispettive sovranità tributarie sia per arginare i fenomeni di erosione internazionale delle basi imponibili. L'economia digitale e lo sviluppo del metaverso, quale libero spazio economico virtuale, impongono agli Stati l'adeguamento dei propri ordinamenti giuridici per rispondere alle nuove esigenze del mercato tradizionale e virtuale euro-mediterraneo-globale.

Considerata la mancanza di una matrice giuridica comune soprattutto degli istituti di diritto positivo nell'area oggetto di indagine, si ritiene che il processo di adeguamento giuridico potrà essere attuato attraverso l'armonizzazione di principi e la convergenza delle politiche economiche e fiscali.

Al fine di definire i principi cardine comuni in materia tributaria per un'area di libero scambio del Mediterraneo occorre ricordare che il prelievo tributario in ogni sistema giuridico, seppure con le rispettive identità, deve assumere rilevanza funzionale con il fine preminente di operare, attraverso l'imposizione, una

---

*interpretazione delle leggi finanziarie*, Padova, 1932; A. FAZIO, *Razionalità economica e solidarietà*, Roma-Bari, 1996

<sup>39</sup> Si ricordano i lavori tra l'OIC (organizzazione della Conferenza islamica) e la Banca islamica di sviluppo e le Nazioni Unite e gli altri organismi intergovernativi (come l'OCSE) per armonizzare le discipline della finanza islamica e la finanza convenzionale ai fini della tassazione internazionale. Nella circolare n. 731 Relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n. 65-20 pour l'annee budgetaire 2021 del Marocco esplicita le principali azioni poste in essere per adeguare la normativa CFC agli standards internazionali per garantire il rispetto del principio del buon governo ai fini fiscali

redistribuzione del reddito equa e perseguire la solidarietà e la giustizia sociale e le spese pubbliche

Il sistema tributario, secondo la concezione di uno Stato liberale di diritto, deve svolgere una funzione pubblica e sociale, funzione che emerge chiara dalle Costituzioni esaminate e da quelle europee con la definizione dei principi di riserva di legge, di ragionevolezza della prestazione tributaria, di uguaglianza e giustizia sociale.

In altre parole, i principi richiamati possono rappresentare il nucleo comune di principi fondamentali dell'area di libero scambio del Mediterraneo in quanto mirano a salvaguardare le garanzie sia nella determinazione sia nella commisurazione del prelievo tributario sui contribuenti euromediterranei e/o globali e, allo stesso tempo, rappresentano i limiti all'esplicazione del potere di imporre tributi allo Stato.

Si tratta di principi che in qualsiasi ordinamento giuridico garantiscono la stabilità e la certezza del sistema tributario e la non arbitrarietà dell'azione impositiva statale.

Un nucleo di stabili e ben definiti principi alla base dei sistemi tributari di ogni Paese, con le rispettive peculiarità nelle tipologie di tributi, consente di poter rispondere in maniera efficace ed efficiente alle sfide poste dai mutamenti repentini del mercato, dell'economia e del *paesaggio giuridico civilistico*<sup>40</sup>.

In uno scenario politico-sociale-economico in continua evoluzione, il contribuente-consumatore-operatore economico assume una caratterizzazione sempre più dominante e può incidere in maniera profonda sulle politiche fiscali degli Stati.

Nella visione di un rapporto sempre più collaborativo tra soggetto passivo e istituzioni, collaborazione che si rileva in tutti gli ordinamenti esaminati e considerando il prelievo tributario quale compartecipazione alle spese pubbliche in relazione a un rapporto di consociazione, è chiaro che emerge un ulteriore principio della responsabilità di ogni cittadino-contribuente al finanziamento delle

---

<sup>40</sup> P. GROSSI, *Il diritto civile italiano alle soglie del terzo millennio. (Una pos-fazione)*, in *Quaderni Fiorentini*, XXXIX, 2010, 472

spese pubbliche per il bene della collettività e di contro la responsabilità dell'amministrazione fiscale al buon governo. In tale ottica si giustifica sia il dovere di contribuzione sia la funzione redistributiva del prelievo fiscale. Il fisco, quindi, trova legittimazione se considerato quale fondamento per la produzione di beni e servizi indispensabili per la collettività. In una nuova visione di democrazia di uno Stato, se il fisco assumesse la connotazione di esclusivo strumento per la produzione di beni e servizi per la collettività, di re-distribuzione finanziaria e l'obbligo-dovere di contribuire fosse inteso quale interazione tra disponibilità personali dell'individuo-contribuente e prescrizioni normative, si potrebbe giungere alla determinazione di un prelievo fiscale equo ed efficiente pienamente rispondente al principio di solidarietà nonché di sussidiarietà. In definitiva si ritiene che oggi sia necessario dare piena ed efficace attuazione alla finalità del principio di uguaglianza formale e sostanziale non solo in una visione nazionale ed europea, ma euro-mediterranea e globale.

I principi di riserva di legge, ragionevolezza, uguaglianza e giustizia sociale consentono di mutare il punto di osservazione del rapporto tributario non più considerato strumento per gli Stati di reperire risorse finanziarie da redistribuire e fattore di limitazione (e valutazione) all'obiettivo economico di massimizzare il profitto riducendo l'onere fiscale per gli operatori del mercato, ma di uno strumento per raggiungere il bene comune.

In conclusione, gli strumenti attuati o in fase di attuazione da parte degli Stati (trattati, convenzioni etc.) al fine di contrastare l'elusione, l'evasione ed erosione della base imponibile e la libertà di attuare una sempre più accurata pianificazione e valutazione della variabile fiscale da parte degli operatori del mercato, rappresentano la prassi-tecnica che si adegua ai nuovi contesti socio-economici-tecnici nonché geo-politici locali, europei e globali e determina sempre maggiori incertezze e instabilità giuridiche.

Di conseguenza l'individuazione di un nucleo comune di principi cardine consente di ritrovare la reale fusione tra la produzione normativa e la interpretazione, tra l'astrattezza normativa e la concreta applicazione della norma, adeguandosi

all'incessante sviluppo del mercato e delle tecnologie. È chiara tale esigenza anche se si sposta lo sguardo all'Unione Europea dove le competenze a essa attribuite dai Trattati in materia tributaria si proiettano su due piani distinti: il riconoscimento di una generale potestà di armonizzazione delle legislazioni nazionali, che consente di incidere sull'ordinamento tributario degli Stati membri attraverso disposizioni a carattere generale, e l'attribuzione di un potere di imporre tributi propri. Attualmente il processo di armonizzazione e convergenza dei sistemi fiscali nell'Unione Europea ancora non è stato definito nella sua completezza. Di conseguenza tale problematica, in ambito europeo, può essere risolta con una Costituzione europea che preveda principi comuni e tutele di specifiche libertà individuali, familiari, sociali. Principi comuni europei a cui fanno riscontro diritti fondamentali insiti nelle Costituzioni nazionali<sup>41</sup>.

Da quanto illustrato in merito ai principi fondamentali delle Costituzioni esaminate, si ritiene che, in futuro, si possa parlare di *un quadro costituzionale comune del Mediterraneo*<sup>42</sup>.

Tale affermazione trova una possibile attuazione attraverso una *fusione per integrazione* delle unioni sovranazionali basata su un nucleo di principi comuni in materia tributaria, tra cui quello di uguaglianza formale e sostanziale per garantire la tutela dei diritti del contribuente mediterraneo e globale, ragionevolezza del prelievo e solidarietà sociale<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Si rileva che, considerata la giurisprudenza della CGUE circa la tutela dei diritti del contribuente relativamente ai tributi armonizzati, sia necessario ampliare tale tutela a tutti i tributi in quanto essi sono, di solito, strettamente connessi. Da ciò discende che in un'ottica di un'area di libero scambio mediterranea sia possibile immaginare una istituzione che possa salvaguardare i principi fondamentali dei contribuenti euro-mediterranei.

<sup>42</sup> Cfr.: V. COLOMBO - G. GOZZI (a cura di), *Tradizioni culturali, sistemi giuridici e diritti umani nell'area del Mediterraneo*, Il Mulino, 2003; G. M. PICCINELLI, *Diritto musulmano e diritti dei paesi islamici: tra orientalismo e comparazione giuridica*, op. cit., 131-143, [www.iuraorientalia.net](http://www.iuraorientalia.net).

<sup>43</sup> I rapporti tra unioni sovranazionali, come ad esempio quelli intercorrenti tra Mercosur e UE, devono rispettare il principio di democrazia. La questione di fondo che si pone nel Mediterraneo è relativa al contenuto dell'espressione "democrazia" come precedentemente evidenziato. Da quanto asserito è chiaro che la creazione di un'area di libero scambio dovrà prevedere anche una istituzione che tuteli i principi fondamentali della democrazia anche per la tutela della *democrazia fiscale*. In definitiva, si ritiene che l'area di libero scambio del Mediterraneo debba essere intesa non solo come un'area caratterizzata da obblighi e doveri degli Stati del Bacino del Mediterraneo basato soprattutto

Le difficoltà principali nella creazione dell'area di libero scambio euro-mediterranea e nel raggiungimento della coesione sociale risiedono nella necessità di omogeneizzare e armonizzare i principi e nel perseguire la convergenza dei sistemi fiscali con conseguente abolizione delle frontiere.

Per quanto riguarda l'area mediterranea risulta essere necessario anche una armonizzazione dei sistemi fiscali con riferimento ai tributi, agli obblighi tributari quali la dichiarazione tributaria, ai controlli fiscali e all'applicazione della convenzione magrebina. In tale area occorre affrontare anche la questione relativa al prelievo religioso che coesiste con quello statale e che deve essere coordinato con i prelievi tributari degli Stati europei. Il processo di convergenza dovrà intervenire sulle normative interne dei vari istituti giuridici al fine di tutelare l'interesse superiore dello sviluppo economico generale e l'interesse pubblico. Tale questione ha già investito alcuni ordinamenti europei a seguito dello sviluppo della finanza e l'impiego di strumenti di finanza islamica e, quindi, si rende opportuno adeguare/integrare le discipline nazionali degli istituti di diritto positivo. Successivamente si renderà necessaria la predisposizione di discipline fiscali adeguate alle finalità stesse degli strumenti finanziari introdotti nei mercati interni e internazionali<sup>44</sup>.

---

sulla cooperazione e collaborazione, ma quale area di integrazione giuridica dei principi fondamentali del concetto di democrazia.

<sup>44</sup> Si pensi all'introduzione nei mercati finanziari degli strumenti di finanza islamica, all'emissione dei *green bonds* europei, e soprattutto all'utilizzo delle criptovalute.