



**UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”**

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management

**La capacità contributiva: aspetti costituzionali, equità impositiva e
giustizia sociale**

**The contributory capacity: constitutional aspects, taxation equity and
social justice**

Relatore:
Prof. Mauro Minestrone

Tesi di Laurea di:
Carlo Incicchitti

Anno Accademico 2022/2023

INDICE

Introduzione	4
Evoluzione dei sistemi impositivi	6
Le determinanti del tributo	16
Il principio della capacità contributiva	20
Coerenza tra il principio di uguaglianza e giusta tassazione	42
Il legame tra giustizia fiscale e sociale	50
Limitazioni all'esercizio della potestà normativa di imposizione	53
Crisi della progressività	56
Limiti dei criteri distributivi correlati al beneficio	58
Progressività in un'ottica di equo riparto	66
Irrealizzabilità di sistemi di dividendo sociale	72
La necessità di una profonda riforma tributaria basata sul monitoraggio delle reali transazioni monetarie	83

La tassazione delle transazioni finanziarie: Tobin e <i>global</i>	
<i>minimum</i> tax in Italia	92
La tassazione delle transazioni commerciali come superamento del presupposto impositivo del possesso e del profitto	101
Conclusione	111
Bibliografia	114

INTRODUZIONE

L'argomento trattato in questo lavoro riguarda l'analisi del dettato costituzionale espresso dall'art. 53, comma 1, Cost., vale a dire quello della capacità contributiva: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". L'approfondimento qui proposto è finalizzato allo studio delle varie interpretazioni e applicazioni di tale principio susseguitesesi nel corso degli ultimi decenni. Le difficoltà ad istituire un corretto sistema di tassazione, sia dal punto di vista dell'individuazione del soggetto passivo, sia della determinazione dell'imposta da pagare, ha complicato il raggiungimento dell'obiettivo della giusta tassazione. Per alcuni, non c'è un limite all'imposizione se non quello democraticamente stabilito dallo stato dove "lo stato siamo noi". La persona, nella sua dignità universale e nella sua naturale capacità di rapporto sociale, sta sopra lo stato, che non è un fine ma un mezzo.

In questa visione, se politicamente prima dello stato vengono le persone, economicamente prima dello stato vengono il lavoro e la proprietà. È per questo che il limite naturale, fondamentale e costituzionale dell'imposizione fiscale è rappresentato dal lavoro e dalla proprietà privata, basi fondamentali della libertà della persona e della ricchezza della Nazione. Il diritto ai frutti del lavoro e della proprietà è, dunque, un diritto originale e primario. Se il presupposto del prelievo non è quanto serve allo stato, ma quanto può dare il privato, se non si ha una visione autoritaria dello stato, che può imporre quanto vuole (quindi si accetta il principio del limite all'imposizione, costituito dal rispetto del lavoro, della proprietà e dei frutti che ne derivano) è evidente che la misura della giusta imposta dipende unicamente dal consenso dei cittadini. In poche parole, da quanto i cittadini sentono giusto di dover pagare allo stato a titolo di imposta sui frutti del loro lavoro e della loro proprietà.

CAPITOLO 1

EVOLUZIONE DEI SISTEMI IMPOSITIVI

Nell'era moderna il tributo, inteso come istituto giuridico, trova diverse giustificazioni, a seconda che le politiche economiche degli stati siano improntate all'uno o all'altro dei due tradizionali e più importanti filoni dell'ideologia liberale: quello liberista classico, più incline a privilegiare i diritti proprietari a fronte dell'interesse pubblico al prelievo e a svalutare l'intervento statale, regolatore e di mediazione; quello egualitario e welfaristico, repulsivo del modello dello "stato minimo" e rivalutativo delle regole fiscali distributive (e redistributive) rispetto ai diritti proprietari medesimi. Il primo orientamento è stato seguito dagli stati liberali italiani preunitari dell'Ottocento. All'epoca, non erano ammesse incisive intrusioni dello stato nella società civile. L'individuo veniva identificato in base ai suoi diritti proprietari e al suo patrimonio. Si ripudiava e si considerava ingiusta ogni forma di "prestazione imposta" che non fosse ispirata al

criterio del *beneficio* (o della controprestazione), cioè che non costituisse, in un'ottica contrattualistica, una remunerazione del godimento di pubblici servizi resi ai privati. All'imposizione, perciò, è stata attribuita una funzione meramente commutativa ed il tributo ha assunto la forma e la sostanza del corrispettivo di un servizio pubblico divisibile, cioè una tassa. La divaricazione tra pubblico e privato, tra stato e società borghese e la tutela assoluta della libertà individuale, da una parte, imponevano allo stato di limitarsi a correggere gli estremi dello stato di natura e a tutelare la sicurezza pubblica e la proprietà individuale. Dall'altra, gli vietavano, sul piano economico-finanziario, sia di acquistare e di conservare capitali, sia di controllare i conti dei privati, sia di gestire industrie o commerci. Questa mancanza di compenetrazione tra stato e società e questa protezione piena della persona e dei diritti proprietari, hanno prodotto, negli stati pre-risorgimentali e nelle prime fasi dello stato unitario, sistemi normativi di determinazione di basi imponibili anelastici e di tipo per lo più forfetario e automatico.

Tali normative tendevano ad evitare l'intrusione dello stato anche ai soli fini di accertare l'equa ed effettiva ripartizione dell'onere tributario tra i diversi soggetti avvantaggiati dei servizi pubblici. Nello specifico, questi sistemi non contemplavano ispezioni, accessi e sopralluoghi presso il domicilio o presso il luogo in cui il contribuente svolgeva la sua attività, non richiedevano alcun obbligo di dichiarazione periodica e non presupponevano controlli o l'esistenza di un sistema penale repressivo. In sostanza, si ricorreva a presunzioni circa la ricchezza tassabile.

Nemmeno l'intervento collaborativo del contribuente era ritenuto necessario: una volta dichiarata la ricchezza per un anno (laddove ne sussisteva l'obbligo), per i successivi non era previsto l'obbligo di iterare la dichiarazione (salva la sopravvenienza di eventi eccezionali), rinnovandosi così, automaticamente, l'obbligazione tributaria. Con l'avvento del fascismo, lo stato si presenta ancora come garante delle situazioni giuridiche soggettive della persona.

La peculiarità di questa fase storica sta nel fatto che esso, pur continuando ad avere la funzione di assicurare il rispetto di tali diritti, è abilitato a limitarli a condizione che ciò avvenga con il consenso dei cittadini, incarnato nella legge. Dopo la Seconda guerra mondiale, si verifica un'ulteriore evoluzione istituzionale, la quale, sulla spinta delle aumentate esigenze sociali, porta ad estendere la funzione di garanzia dello stato ai diritti positivi di libertà e a far emergere con chiarezza il suo ruolo distributore e redistributore dei carichi pubblici (anche) a mezzo della tassazione. Si impone così il modello dello stato sociale che può ritenersi tuttora predominante. Il passaggio dall'economia del latifondo e agricola a quella industriale e dei servizi, ha reso necessari interventi sempre più penetranti del potere pubblico nella società e nell'economia. Sono stati introdotti sistemi fiscali fondati prevalentemente su forme di prelievo, le imposte, non correlate a distinte prestazioni pubbliche, e gravanti direttamente sul reddito e sul patrimonio, oltre che sul consumo, sulla circolazione dei beni e sulla produzione.

I tributi, di qualunque genere (imposte, tasse o contributi), hanno trovato sempre più la loro giustificazione in un'ottica distributiva e non corrispettiva.

Più specificatamente, essi hanno avuto il loro fondamento, in una prima fase, nella sovranità (fiscale) in sé dello stato e, più avanti, nel dovere contributivo inteso come dovere di solidarietà, a fronte del quale si pone l'esercizio, ai fini del riparto, di una potestà legislativa di imposizione collegata alla manifestazione di una specifica capacità contributiva. Lo sganciamento del prelievo tributario dal criterio della corrispettività-commutatività verso quello della capacità contributiva, ha consentito allo stato di disporre di un duttile strumento per finanziare, insieme alle spese per la protezione dei diritti politici e proprietari, anche quelle per la tutela dei diritti sociali e civili e, nel contempo, per redistribuire il reddito da alcune categorie e classi di contribuenti ad altre, calibrando la tassazione in relazione alla loro effettiva capacità.

Ciò ha segnato l'inizio di quella che Sergio Steve ha chiamato l'era della "finanza della riforma sociale", di quella finanza che affida all'imposizione sia la funzione di riparto dei carichi pubblici, compresa quella redistributiva, sia la funzione compensativa dei cicli economici sfavorevoli. Tale sistema era stato proposto come (almeno potenziale) fattore di equità orizzontale e verticale e di giustizia sociale, ma culminò, nella seconda metà degli anni Settanta e in tutti gli anni Ottanta, con i noti eccessi negativi dello stato assistenziale, aggravati dalla difficoltà dei governi di operare, selettivamente e con efficienza, sul fronte della spesa pubblica. Solamente con la riforma fiscale introdotta con la legge delega n. 825 del 1971 sono state fissate regole più stringenti che hanno consentito di abbandonare la prassi fino ad allora instaurata.

Infatti, fino ad allora, perdurava un sistema di tassazione non personale improntato ancora al criterio del beneficio.

Si giunge, quindi, ad un sistema di determinazione e di accertamento del reddito sostanziale, basato sulla tassazione del reddito effettivo, ispirato ai principi di capacità contributiva, di giustizia distributiva e di progressività. Il tutto integrato con regole fondamentali e indifferenziate secondo cui: da un lato, la tassazione si realizza sistematicamente sulla base non solo della dichiarazione annuale, ma anche della liquidazione operata dallo stesso contribuente; dall'altro, le imprese di ogni tipo sono tenute a redigere un bilancio e ad essere tassate sulla base delle risultanze analitiche delle scritture contabili obbligatorie. Allo stesso tempo, si prevede che i controlli e gli accertamenti siano svolti esercitando più penetranti e diffusi poteri amministrativi. Tali regole hanno avuto il difetto di non tenere sufficientemente conto delle dimensioni delle imprese e hanno trovato un ostacolo alla loro applicazione nell'ampiezza della platea dei contribuenti, nell'inefficienza dell'amministrazione finanziaria e nella recrudescenza del fenomeno evasivo.

Successivamente, la loro rigidità è stata corretta reintroducendo, ad esempio, l'istituto del concordato tributario e prevedendo più flessibili e programmati metodi presunti di accertamenti per le micro e piccole imprese e per i lavoratori autonomi, fondati su studi di settore, su indici di coerenza e congruità e, in genere, su parametri di tipo induttivo. Questo sistema, anche se non ha trovato un'efficace e soddisfacente applicazione in termini concreti, a causa della mala organizzazione e dell'abuso della legislazione premiale, si fonda su rinnovati meccanismi di cooperazione-partecipazione attiva dei contribuenti (che dovrebbero agevolare e non essere alternativi agli accertamenti analitici e induttivi) e su indicatori di capacità contributiva, che hanno il pregio di impiegare tecnologie informatiche, di essere convenientemente divulgati tra i contribuenti (perché essi ne tengano conto in sede di dichiarazione) e di essere utilizzati solo in sede di accertamento previo contraddittorio e, quindi, non automaticamente.

I nuovi meccanismi applicativi sono giustificati dall'esigenza di tassare, in coerenza al principio della capacità contributiva, un reddito che sia il più possibile vicino a quello reale, di sostituire la radicale contrapposizione tra contribuenti ed ente impositore con la pariteticità delle loro posizioni, la coercizione con la collaborazione e a privilegiare il dialogo con il contribuente; senza rinunciare alla repressione degli illeciti e al rafforzamento dei poteri degli uffici in funzione antievasione. Il fondamento del concorso alle pubbliche spese è individuabile non più nella situazione di mera sottomissione del contribuente al potere sovrano, bensì nel dovere costituzionale di contribuzione in sé, a sua volta riconducibile ai doveri di solidarietà e di cooperazione. In questa ottica, la situazione soggettiva attiva dell'amministrazione finanziaria tende a catalogarsi non più come potere amministrativo di imperio o di supremazia ma come mero potere vincolato, a imperatività-normatività depotenziata.

Nelle moderne democrazie, l'intervento pubblico sarà a volte paternalistico, ma è pur sempre frutto della funzione conformatrice del diritto e, perciò, del fondamentale principio del consenso popolare incarnato nella legge.

La potestà dello stato di intervenire è determinante tanto per attuare, attraverso lo strumento fiscale, il riparto dei carichi pubblici secondo il principio di equità distributiva e per superare gli eccessivi egoismi del mercato e le diseguaglianze che ne conseguono, quanto per adottare politiche concrete ai fini di promozione dello sviluppo e di garanzia del benessere sociale, oltre che dei diritti di libertà. Ed è quindi sotto l'aspetto sociale della giustizia distributiva che, senza dover rinunciare al valore della proprietà privata, ai vantaggi competitivi della libera economia di mercato e a politiche di riduzione della pressione tributaria, una mano pubblica modernizzata costituisce la migliore e più efficiente garanzia per rispondere, attraverso lo strumento della contribuzione fiscale, alla nuova pressante richiesta di *welfare* dei cittadini.

CAPITOLO 2

LE DETERMINANTI DEL TRIBUTO

Nelle società liberaldemocratiche, la persona va considerata nella sua complessità di essere politico, sociale e morale, inserito come individuo in un contesto istituzionale e astrattamente idoneo a concorrere alle pubbliche spese per il solo fatto di porre in essere un presupposto espressivo di una posizione di vantaggio economicamente valutabile. In questa ottica la tassazione, pur traducendosi in un sacrificio economico individuale, tende (se equamente distribuita) ad arricchire indirettamente la persona quale componente della società. È infatti l'unico strumento che ha l'operatore pubblico non solo per garantire e difendere il patrimonio di ogni consociato, ma anche per realizzare il riparto dei carichi pubblici, secondo il principio dell'uguaglianza sostanziale. Sotto un profilo funzionale, il tributo non è solo un *premium libertatis* o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma, in un mondo diseguale come

il nostro, è soprattutto lo strumento di giustizia distributiva che lo stato ha a disposizione per travalicare le opportunità del mercato e per correggerne le imperfezioni, a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela dei diritti sociali.

Il tributo viene visto come il concorso attivo al processo di formazione e redistribuzione delle risorse, grazie alle quali promuovere i beni e i servizi della convivenza civile. In quanto parte della società e in nome della propria responsabilità per il bene comune, ogni soggetto contribuente è chiamato a dare l'apporto da lui dovuto insieme agli altri contribuenti, facendosi carico delle ragioni dei bisogni dell'intera collettività e dei mezzi con cui soddisfarli. Al sospetto, all'isolamento e all'ostilità debbono subentrare l'intesa e la cooperazione (Ezio Vanoni).

I Costituenti hanno selezionato, costituzionalizzandoli, i diritti civili e sociali che lo stato deve per legge garantire a tutti i cittadini insieme ai diritti proprietari, per consentire loro una esistenza libera e dignitosa per sé e per la propria famiglia (art. 36 Cost.).

Tali diritti hanno il fondamento nei principi fondamentali di uguaglianza (art. 3) e solidarietà (art. 2). Compongono, insomma, ciò che viene chiamata “l’organizzazione sociale e solidaristica dello stato”, costituendo l’essenza sociale delle pubbliche spese oggetto di riparto, alle quali, secondo il precetto funzionale dell’art. 53, ciascuno deve concorrere versando le imposte in ragione della propria capacità contributiva. Essi si risolvono principalmente nel diritto al lavoro (art. 4), nel diritto alla salute, comprensivo del diritto all’ambiente salubre e alle cure gratuite (art. 32 Cost.), nel diritto di ogni cittadino a un livello minimo di reddito e a fruire dei mezzi adeguati alle sue esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità, vecchiaia e disoccupazione involontaria (art. 38) e, infine, nel diritto di tutti all’istruzione, con il conseguente impegno dello stato di garantire ai capaci e ai meritevoli, anche se privi di mezzi, il diritto di raggiungere i gradi più alti degli studi (art. 34). È in questo quadro che assume spiccato rilievo funzionale il potere legislativo di imposizione quale presupposto necessario per la sussistenza dello stato in quanto

collettività organizzata, quale collegamento tra stato di diritto e stato sociale. I diritti non solo esistono nella misura in cui l'ordinamento li riconosce, ma dipendono anche dalle risorse che l'ordinamento è disposto a devolvere a tal scopo. Perciò, "la libertà dipende dalle tasse" (Holmes e Sunstein pag.71 note). Tale collegamento differenzia il tributo dalle altre prestazioni imposte di cui all'art. 23 Cost. e trova il suo fondamento e il suo limite esclusivamente nei ricordati valori organizzati della società medesima, espressi dai più volte richiamati principi costituzionali di uguaglianza sostanziale e di solidarietà.

CAPITOLO 3

IL PRINCIPIO DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

L'interpretazione del concetto della capacità contributiva, che ha accompagnato l'evoluzione del diritto tributario italiano di questi ultimi cinquanta anni, ha seguito due correnti di pensiero. La prima si è chiesta se la capacità contributiva, dettata dall'art. 53, comma 1, Cost. per realizzare il concorso alle pubbliche spese, debba essere intesa come una capacità espressa da presupposti che non sono solo economicamente valutabili, ma richiedono anche specifici elementi di patrimonialità nel senso della necessaria identificazione del cosiddetto indice di potenzialità economica con una ricchezza patrimoniale, liberamente disponibile, appartenente al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. È questa la tesi che definisce la capacità contributiva come *ability to pay*, cioè la identifica con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, tali da consentire l'estinzione dell'obbligazione pecuniaria tributaria.

La seconda, invece, si è chiesta se ci sia spazio, nell'interpretazione di tale articolo, per definire la capacità contributiva in un'ottica meramente distributiva, in cui il soggetto passivo d'imposta è scelto in relazione a fatti e atti che non dimostrano necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale e in cui il raggiungimento dell'obiettivo della "giusta imposta" è affidato al solo rispetto del principio di ragionevolezza, previsto dall'art. 3 e presupposto dall'art. 53, comma 1, Cost.

L'interpretazione dell'art. 53, comma 1, si fonda sul dogma della giuridica necessità che la tassazione avvenga sempre con riferimento a situazioni ed eventi che siano contenitori di elementi patrimoniali e fattori di arricchimento materiale del contribuente. Traendone da ciò la conseguenza che il sistema tributario è e deve essere costituito solo da tributi aventi presupposti a contenuto economico-patrimoniale e, di conseguenza, i soggetti passivi dei tributi medesimi devono essere identificati solo come titolari di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale, disponibili e scambiabili sul mercato.

La nozione di capacità contributiva viene così definita adeguando la suddetta interpretazione dell'art. 53, comma 1, Cost. ai tipi di presupposto già esistenti, che garantiscono la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo (soprattutto reddito e patrimonio), piuttosto che interrogandosi su ciò che può costituire oggetto del tributo (in aggiunta alla ricchezza "tradizionale") e sulla stretta compenetrazione tra lo stesso art. 53 e il principio di uguaglianza. Chi, invece, interpreta il riferimento alla capacità come fissazione di un mero criterio distributivo, acconsente a che la ripartizione del carico pubblico avvenga, per la soddisfazione dell'interesse generale, in base a scelte di ordine sociale fatte dal legislatore nella sua discrezionalità, scelte che possono anche escludere il riferimento a una "ricchezza" del contribuente avente contenuto patrimoniale. Definendo la funzione fiscale come una vera e propria funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati, si scinde la persona dal contribuente e dalla sua proprietà. Si consente, in altri termini, al legislatore ordinario di assumere, quali soggetti passivi di imposta idonei a concorrere alle

pubbliche spese, anche coloro che pongono in essere presupposti socialmente rilevanti, risolvendosi nella sola valutazione economica delle diverse possibilità di soddisfare esigenze e bisogni dei soggetti passivi medesimi e di realizzare i loro interessi. Importante è che, come ha ritenuto la Corte costituzionale in alcune pronunce, tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, siano scelti graduando il ricorso alle pubbliche spese in ragione delle diverse posizioni di vantaggio dei singoli consociati, rispondano al principio di ragionevolezza e non arbitrarietà e si prestino, in definitiva, a essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti (la regola cosiddetta del *tertium comparationis*). Il nostro ordinamento è nell'indicato secondo senso. Per molte tipologie di tributi, vigenti da diversi anni, la conformazione del loro presupposto non consente di accogliere una definizione di capacità contributiva "qualificata". Non sempre, infatti, gli indici di capacità contributiva di tali tributi garantiscono la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo sufficiente a adempiere l'obbligazione tributaria.

Ciò vale per tutte quelle entità che per loro stessa natura non sono disponibili, non hanno la caratteristica della patrimonialità e non possono fornire i saldi patrimoniali attivi necessari alla provvista. È questo il caso di alcuni tipi di autoconsumo (in particolare dei redditi derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio di impresa) e di redditi in natura (ad esempio i *fringe benefits* costituiti dall'uso di un'abitazione o di un'auto), per i quali è di tutta evidenza la insussistenza di una disponibilità patrimoniale. Ma è anche il caso sia del consumo oggetto delle omologhe imposte, in cui la disponibilità delle somme necessarie a pagarle è sicuramente estranea al presupposto, sia dei patrimoni colpiti dalle imposte reali, in cui il saldo attivo può non esistere, data l'assoluta estraneità delle componenti negative alla identificazione del loro presupposto, sia di quei redditi d'impresa imponibili che risultano insufficienti a coprire i debiti contratti dal titolare dell'impresa, sia, ancora, della produzione organizzata di beni assoggettata alle accise, in cui il fatto

dell'immissione al consumo dei beni stessi, non contiene certo in sé la disponibilità della provvista per pagare il tributo.

Non dovrebbe essere preso in considerazione il solo fatto dell'inserimento della persona-contribuente in un contesto istituzionale e sociale e trascurare quello della sua identificazione con un soggetto titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale, che dovrebbe giustificare, in via generale e astratta, l'assunzione della persona stessa a soggetto passivo d'imposta in relazione anche a indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori solo socialmente rilevanti, purché espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile. L'art. 53 non impone né letteralmente né in via logico-sistematica che il contribuente sia scelto dal legislatore solo se dimostra una capacità economica "qualificata" nel senso sopra detto e se pone in essere un presupposto che lo arricchisce patrimonialmente. Se la persona è un soggetto immerso nelle relazioni sociali, è perfettamente lecito che essa sia tassata, per autonoma scelta del legislatore, in relazione a

capacità sprigionate dal suo solo insistere nella società e legate alla soddisfazione di sue esigenze: capacità espresse da situazioni, fatti o atti vantaggiosi, anche estranei al meccanismo del mercato e dello scambio e assumibili dal legislatore stesso quali presupposti d'imposta.

Queste considerazioni meritano alcuni approfondimenti con riferimento sia al rapporto tra mercato e potere normativo di imposizione, sia all'interpretazione letterale e logico-sistematica da dare all'art. 53, comma 1, Cost. La capacità contributiva, nel senso qualificato e assoluto sopra detto di autosufficienza patrimoniale della fattispecie imponibile, avrebbe la già sottolineata conseguenza che la scelta del presupposto sarebbe fatta dal legislatore non nella pienezza dei suoi poteri distributivi e non per perseguire obiettivi di giustizia, ma nel più ristretto ambito di quegli indici che, dovendo essere di natura patrimoniale, devono anche essere espressi dal mercato, in esso valutabili e, perciò, soggetti alle sue regole. Il legislatore, in altri termini, non avrebbe la libertà di conformare,

delimitare e disciplinare ai fini fiscali il sistema dei diritti proprietari (e in genere dei menzionati diritti soggettivi patrimoniali) e sarebbe costretto a realizzare le sue politiche tributarie in modo limitato, essendo vincolato al rispetto del principio di appartenenza e alle indicazioni del mercato. Sarebbe, cioè, assoggettato a quello che Michael Walzer chiama, forse un po' troppo enfaticamente, "imperialismo" del mercato, che è poi sostanzialmente la dominanza, in tale tipo di economia, del fattore economico-naturalistico nei confronti di altre sfere e di altri criteri distributivi. Dominanza che, con specifico riguardo alla materia tributaria, vieterebbe al legislatore medesimo di allargare la scelta delle entità da sottoporre a tassazione a quelle altre numerose circostanze non indicate dal mercato e che abbiamo dinanzi genericamente identificato come situazioni di soddisfazione di bisogni e interessi.

Confrontando i due opposti indirizzi di pensiero, quello naturalistico deontologico e quello politico-giuridico consequenzialista, è possibile trarre alcune riflessioni. Aderendo al primo indirizzo, si attribuisce

all'economia, e perciò al mercato, la capacità di esprimere i propri valori e le proprie regole senza necessità dell'intervento regolatore della legge e imponendo, anzi, tali valori e tali regole al legislatore. L'economia e i valori patrimoniali che il mercato esprime esisterebbero prima, il diritto verrebbe dopo. Solo la ricchezza definita dal mercato, e in esso scambiata, potrebbe essere assunta dal legislatore quale oggetto di tassazione. Le situazioni e gli eventi derivanti da rapporti sociali non potrebbero essere assunti in quanto non prodotti e non derivanti dal mercato medesimo. In questo contesto non si arriva al punto di rifiutare lo stato impositore, ma certo lo si contrae al minimo. Se, invece, si segue la tesi consequenzialista e politico-giuridica, queste conclusioni vengono ribaltate: l'economia di mercato dipende dalla conformazione legislativa ed è solo uno dei possibili contenuti della decisione politica e delle scelte del legislatore. L'indicazione dei valori viene quindi rimessa al legislatore senza alcuna subordinazione alle risultanze del mercato. Il che nello specifico campo fiscale significa che esso è libero

di ripartire i carichi pubblici scegliendo i presupposti di imposizione secondo le sue autonome valutazioni di rilevanza sociale e di virtualità economica e, perciò, tanto aderendo a tali risultanze quanto discostandosi da esse. Con specifico riguardo alla Costituzione italiana, queste conclusioni sulla indipendenza del potere normativo di imposizione dalle leggi di mercato e sulla neutralità della nozione di capacità contributiva sono agevolate dalla ricordata formula dell'art. 53, comma 1. Tale articolo si limita a collegare il tributo alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante, senza richiedere esplicitamente specificati e qualificati attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato. Questa neutralità del legislatore costituente è perfettamente comprensibile sul piano fenomenologico solo che si pensi al fatto che il mercato (necessariamente) imperfetto non dà, e non potrebbe dare da solo, una rappresentazione esclusiva e assoluta della gamma dei rapporti e delle situazioni assumibili a indici di capacità contributiva. In esso, infatti, non si esauriscono tutte

le vicende della persona e la proprietà dei beni, in esso scambiati, non costituisce l'unico mezzo di apprestamento della base economica necessaria per lo sviluppo della persona stessa. Lo stesso risparmio viene in misura sempre più cospicua investito in forme diverse dall'acquisto diretto di beni durevoli nel mercato. Per cui, lasciare che siano solo le imperscrutabili regole naturalistiche del mercato a stabilire i limiti e i criteri nella scelta della ricchezza da tassare può divenire, nell'ottica egualitaria qui accolta, addirittura fomite di diseguaglianza, proprio perché riduce la funzione dello stato e delle sue leggi a quella di semplice esecutore di tali regole, escludendone l'originale intervento politico di mediatore sociale, di equo distributore del carico contributivo in relazione ai bisogni pubblici e di garante delle libertà individuali e collettive. È per queste ragioni che il riferimento alla capacità contributiva fatto dall'art. 53 non può interpretarsi, in termini di *ratio*, come una sorta di legittimazione a dissolvere lo stato impositore nel mercato in sede di scelta dei presupposti impositivi. Il richiamo a tale principio non può

interpretarsi come la fissazione di un perentorio criterio secondo cui, nell'individuazione dei presupposti tassabili, il legislatore deve considerare i fatti e i rapporti a contenuto patrimoniale qualitativamente superiori ai fatti, rapporti, e comportamenti sociali che non hanno tale contenuto, ma che pur tuttavia sono ugualmente idonei, nella valutazione dello stato mediatore, alla soddisfazione di specifiche necessità e interessi. Al contrario, è proprio l'elastico principio di capacità contributiva, concepito in termini relazionali e proporzionali, a facultizzare il legislatore a chiedere ad alcuni soggetti un maggiore concorso alle pubbliche spese per il solo fatto che essi si trovano, rispetto ad altri, in una potenziale posizione di vantaggio economicamente valutabile e, quindi, migliore; e senza che tal vantaggio debba risolversi, in termini assoluti, in un loro arricchimento patrimoniale e materiale da cui attingere per assolvere lo specifico dovere contributivo. È evidente che, se la capacità contributiva fosse invece intesa nel diverso significato in cui la intende la maggioranza della dottrina tributaristica italiana, si

avrebbe la conseguenza che l'esistenza di un patrimonio appartenente al contribuente si pone come l'evento legittimatore della tassazione, nel senso che, se non c'è un patrimonio o un reddito da sottoporre a prelievo, non c'è nemmeno legittimazione alla tassazione della persona. E, nello stesso tempo, si avrebbe l'ulteriore conseguenza che lo stesso patrimonio si pone anche come limite assoluto e personale alla tassazione stessa, nel senso che la legge fiscale lo può erodere se esso è contenuto nel presupposto ed è idoneo a pagare il contributo dovuto, ma non può andare in nessun caso oltre tassando il soggetto medesimo con riferimento a circostanze prive di patrimonialità. Se lo fa, è incostituzionale e ingiusta. Ma se invece si legge il citato art. 53 nel senso che, ai fini del riparto, esso non presuppone un'identità strutturale tra persona e proprietà e che la prima può essere tassata anche con riferimento a fatti privi di patrimonialità a essa imputabili (che è come dire che la tassazione può riguardare la persona in quanto "persona sociale" anche solo per le sue "capacitazioni" e possibilità,

indipendentemente dall'esistenza o disponibilità di un patrimonio ad essa attribuito in proprietà/ saldo patrimoniale attivo) è abbastanza scontato che debba venir meno l'impalcatura su cui si è costruita la tesi della capacità qualificata e che debba, quindi, disattendersi ogni conclusione in termini di illegittimità, impersonalità e amoralità della tassazione scevra dal riferimento al principio di appartenenza.

I tributi, pur non colpendo una maggiore ricchezza economica o un accrescimento o un patrimonio, sono caratterizzati da presupposti di imposta socialmente rilevanti, economicamente misurabili ed esprimenti una capacità differenziata in coerenza ai principi di razionalità e non contraddittorietà. Ad esempio, l'Irap grava, in forza del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sull'organizzazione produttiva, e cioè sull'attività del soggetto passivo oggettivamente rilevabile per la sua attitudine a incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi. In tali casi l'organizzazione produttiva si risolve per il suo titolare in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente

valutabili, corrispondenti alle potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa.

Ed è esclusivamente sotto questo profilo che l'esercizio di un'attività organizzata viene assunto a indice di capacità contributiva, indipendentemente dall'esistenza in capo al soggetto passivo di un reddito, di un patrimonio, di un consumo e di altre manifestazioni di ricchezza già scelte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema. A differenza del reddito e del consumo, che hanno comunque riguardo ai risultati di attività economiche, l'attività di produzione si pone logicamente a monte dei suoi esiti produttivi e rileva a prescindere della valutazione dei risultati. A differenza del patrimonio, invece, che configura un complesso di beni o diritti statisticamente considerati, l'attività si identifica con il processo produttivo in essere e, in ragione delle sue articolazioni organizzative, implica necessariamente poteri di coordinamento, di direzione e controllo sui beni e servizi economicamente valutabili.

Coerentemente alla definizione di capacità contributiva da noi accolta come criterio di riparto rispondente al solo principio di ragionevolezza, non è quindi necessario, per l'identificazione delle fattispecie imponibili, che l'attività produttiva si qualifichi come soggettivamente ed oggettivamente lucrativa. E neppure è necessario che essa attività abbia il carattere dell'economicità nel senso pregnante di appartenenza al soggetto passivo del tributo. Unica condizione indispensabile è l'astratta valutabilità in denaro di tutte o di parte delle prestazioni e dei servizi coordinati nell'esercizio dell'attività produttiva, sempreché non derivanti dall'esplicazione di altre distinte attività organizzate, come tali soggette all'imposta. E, sempre in questa ottica, si comprende perché le attività non economiche (cioè, non commerciali) siano assoggettate al tributo nella misura in cui esse comportino l'erogazione di compensi per prestazioni non autonomamente organizzate (lavoro dipendente, dedotti i costi per salari/stipendi dei lavoratori assunti a tempo indeterminato, e attività ad esso fiscalmente assimilate, tra le quali

vanno ricomprese anche le collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'art. 34, l. 21 novembre 2000, n. 342; interessi ed altre forme di remunerazione del capitale, etc.). Ed ugualmente si capisce come possano essere assoggettate a Irap le attività organizzative svolte dallo stato, dagli enti pubblici e dalle amministrazioni pubbliche in genere, anche laddove si risolvano solamente in esercizio di pubbliche funzioni (in questi casi l'applicazione del tributo va limitata alla misura dei compensi per prestazioni di lavoro dipendenti e assimilati). L'istituzione di questo tributo appare coerente con lo spirito e la lettera dell'art. 53, comma 1, Cost., se tale articolo è interpretato evolutivamente quale norma che, nella sua letteralità, non individua singole manifestazioni tipizzate di capacità contributiva, ma presuppone una gamma indeterminata di possibili tributi e, pertanto, di indici di capacità contributiva resistenti alla verifica costituzionale in termini di ragionevolezza e di coerenza normativa interna. L'unica condizione è che per ciascuna ipotesi applicativa sussista un effettivo collegamento con fatti e situazioni

concretamente espressivi di potenzialità economica. E nel caso del Irap tali fatti e situazioni sono identificabili nei singoli fattori della produzione (lavoro, capitale, funzione organizzativa del gestore) patrimonialmente rilevanti e, in concreto, remunerati in termini di salari, di interessi e di profitti.

Anche per quanto attiene i tributi ambientali si possono riproporre gli stessi problemi di individuazione della capacità contributiva che si incontrano per l'Irap: problemi che possono essere risolti, anch'essi, accogliendo una nozione di capacità in termini di riparto. È noto che per tali tributi il problema che affligge i fautori della nozione di capacità contributiva come capacità economica qualificata è stabilire se l'unità fisica che determina o può determinare un danno ambientale (o incidere sull'ambiente) possa essere costituzionalmente assunta a presupposto del tributo. Il problema non è di facile soluzione. Mentre, infatti, per le unità fisiche costituite dall'uso di un prodotto che determina un inquinamento può essere

agevole sostenere che l'indice di capacità contributiva è costituito dal consumo (ma già sotto questo profilo si è visto, è difficile sostenere che il fatto del consumo comporti la disponibilità delle somme necessarie a corrispondere l'omologo tributo), non altrettanto può dirsi per le unità fisiche costituite dall'utilizzo di beni ambientali scarsi e, soprattutto, per quelle costituite dal solo fatto della produzione ed emissioni di gas inquinanti (come l'No_x e l'SO₂), e cioè da entità non reddituali, non patrimoniali, prive comunque di diretto valore patrimoniale e insuscettibili di essere scambiate sul mercato contro denaro. I fautori della nozione di capacità contributiva qualificata sono costretti a considerare detti prelievi come istituti aventi natura risarcitoria o solamente sanzionatoria. Applicano, in particolare, quale corollario del principio di uguaglianza (delle risorse), il criterio economico di riparto delle c.d. "esternalità negative" o, meglio, della compensazione delle economie e delle diseconomie esterne, espresso un po' grossolanamente dalla regola comunitaria: "chi inquina paga". Secondo questa impostazione, se il principio di

uguaglianza vuole che chi provoca un pregiudizio sociale alla collettività (scaricando su di essa il relativo danno) deve compensare tale pregiudizio, il prelievo ambientale rappresenterebbe uno strumento appropriato per soddisfare tale principio. Esso, infatti, sarebbe posto a carico del soggetto che, producendo le emissioni inquinanti, provoca il danno sostenibile da compensare. In questa ottica il criterio di riparto si risolverebbe in ciò che gli economisti di orientamento pigouviano chiamano “internalizzazione delle esternalità” ambientali, e, cioè, in una regola che tiene conto del rapporto tra le emissioni e il possibile danno sopportato dalla collettività. Pur non negando la validità di questa ricostruzione dal punto di vista economico, non avremmo dubbi che sul piano giuridico anche questi tipi di prelievo dovrebbero essere più correttamente apprezzati, sotto il profilo degli art. 53, comma 1, e 3 Cost., come veri e propri prelievi tributari posti a carico di chi dispone del bene ambientale e non come barriere giuridiche di natura non tributaria, impeditive o disincentivanti di determinate attività imprenditoriali. La

caratteristica essenziale del tributo si desume dall'obiettivo considerazione della sua disciplina. E non può negarsi che nei prelievi ecologici questa disciplina si risolve nella previsione di situazioni di fatto al cui verificarsi il soggetto passivo è tenuto a una corrispondente misura di concorso alle pubbliche spese e, quindi, nella regolamentazione di un istituto che non può non essere ricondotto all'area della fiscalità, a prescindere da eventuali finalità di indirizzo delle scelte dei privati. Di fronte alle indicate difficoltà di inquadramento giuridico del prelievo ambientale, l'accoglimento della nozione di capacità contributiva come criterio di riparto equo e ragionevole ha dunque il pregio di identificare agevolmente i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nell'unità fisica, utilizzata dal soggetto passivo, incidente sul bene pubblico-ambientale oggettivamente inteso.

In questo contesto ricostruttivo la misurabilità economica del presupposto emissione inquinante sarebbe garantita non dalla diretta valorizzazione, di fatto impossibile, dell'emissione stessa, ma dalla deaminazione dell'entità degli svantaggi che essa può arrecare all'ambiente anche in termini di comparazione con altre emissioni meno o niente affatto inquinanti.

CAPITOLO 4

COERENZA TRA IL PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA E GIUSTA TASSAZIONE

Negandosi la possibilità di assumere una nozione di capacità contributiva differenziata priva di elementi patrimoniali, si restringe troppo, a favore del mercato, la sfera di intervento del legislatore ordinario e si carica inconsapevolmente tale articolo di contenuti conservativi propri delle ricordate ideologie liberali, fondate sull'identità strutturale persona-proprietà, sul primato assoluto dei valori patrimoniali del mercato e sulla dipendenza delle scelte del legislatore da quelle del mercato stesso.

Tali contenuti non sembrano in linea con il principio cardine di uguaglianza tributaria su cui si fonda l'art. 53, comma 1, Cost. e appaiono oramai estranei alla lettera e alla *ratio* comunitaria di detta norma, oltre che alla stessa nozione di tributo generalmente accolta in termini non coercitivi, bensì solidaristici.

E si è visto anche che, fondando il principio di capacità contributiva esclusivamente sul criterio soggettivo dell'appartenenza, si negherebbe un po' assiomaticamente ciò che invece il combinato disposto degli art. 53, comma 1, e 3 Cost. e la indiscutibile interferenza esistente tra i due articoli consente, a ragione, di affermare: da una parte, che nel sistema delineato dalla nostra Costituzione, il legislatore ordinario è libero di effettuare le più opportune scelte di riparto dell'inderogabile obbligo contributivo, estrapolando dalla realtà sociale posizioni differenziate dei singoli contribuenti esprimenti non necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale, ma semplici possibilità di vedere soddisfatti i loro interessi e le loro esigenze di vita. E, dall'altra, che un limite a tale scelta va individuato, oltre che nella misurabilità col metro monetario del presupposto espressivo della relativa potenzialità economica, nella rispondenza a un equo e ragionevole criterio distributivo delle situazioni e degli eventi assunti quali indici del concorso alle pubbliche spese.

Il sostanziale riassorbimento dell'art. 53, comma 1, nell'art. 3 Cost. non deve meravigliare. L'uguaglianza deve essere assunta ex art. 3, comma 2, Cost. non solo come formale parità di trattamento, ma anche come regola fondamentale e autosufficiente di razionalità, coerenza e congruità, che prevale su ogni altra regola attinente ai criteri di riparto dei carichi pubblici. E se, quindi, deve essere intesa come effettiva e sostanziale uguaglianza di concorso alle pubbliche spese a effettiva parità di situazioni, le uniche condizioni che il legislatore fiscale deve soddisfare nel fare le scelte dei diversi presupposti, ai fini di realizzare una giusta imposizione, si dovrebbero ridurre alle seguenti: l'interesse pubblico o generale, che lo muove e lo porta a costruire il presupposto e a individuare il soggetto passivo del tributo, deve corrispondere, in uno stato liberale maturo, a un valido interesse di una determinata società in un determinato momento storico ed essere, quindi, coerente e al passo con l'evoluzione dell'economia e dei rapporti sociali;

il soggetto che interpreta tale interesse deve operare il riparto dei carichi pubblici secondo i criteri di coerenza interna, con contraddittorietà, adeguatezza e non arbitrarietà, conseguenti all'applicazione del principio di giustizia distributiva, preoccupandosi che a situazioni di fatto uguali corrispondono uguali regimi impositivi e a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale e, contemporaneamente, che siano tutelati i diritti inviolabili costituzionali, primo fra tutti quello alla libera e dignitosa sussistenza. Si pensi al riguardo alla garanzia che la tassazione non intacchi il "minimo vitale", derivante dal principio di uguaglianza sostanziale e dalla necessità di assicurare ai componenti della collettività la soddisfazione dei bisogni elementari della vita. E ciò, senza essere necessariamente condizionato da circostanze non ricavabili dal dettato costituzionale quali, appunto, l'esistenza nel presupposto di elementi patrimoniali necessariamente scambiabili nel mercato.

I tradizionali requisiti dell'effettività e dell'attualità della capacità contributiva vanno intesi nel senso che essi sussistono anche quando il presupposto è rappresentato da un'entità reale priva di elementi patrimoniali, ma pur sempre valutabili in denaro ed esprime, nei limiti suddetti, una potenzialità economica. Conseguentemente, l'obbligazione tributaria è personale nel senso che l'indice di riparto deve in ogni caso risultare correlato a una persona-soggetto passivo d'imposta, anche se l'idoneità all'imposizione che tale persona manifesta rileva in termini non di forza economica ed è espressa da un presupposto che non contiene necessariamente elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo. Ma è proprio ciò che ha voluto il Costituente sul duplice presupposto: da un lato, che i diritti proprietari (dalla cui titolarità deriva la necessaria esistenza di un saldo patrimoniale attivo) non hanno validità pre-istituzionale e non si pongono, quindi, come limiti invalicabili e assoluti alla legge fiscale;

dall'altro, che la mancanza di titolarità di tali diritti non costituisce ostacolo alla tassazione di altre entità non patrimoniali che esprimono una posizione di vantaggio economicamente valutabile. Usando la generica quanto indeterminata espressione di capacità contributiva quale parametro costituzionale del dovere contributivo, il costituente ha perciò solo inteso legittimare il legislatore ad allargare l'area della contribuzione alle spese pubbliche e sociali, consentendogli di selezionare a tal fine, secondo le contingenti scelte politiche, i presupposti di imposta in ragione della maggiore articolazione della realtà economica e dell'ordine sociale. Il che vuol dire che gli ha offerto la possibilità di assoggettare a tassazione anche quelle ricchezze e quelle situazioni, via via emergenti nel tempo, il cui valore è dato anche da elementi virtuali e non esclusivamente patrimoniali. A condizione che la tassazione di tali elementi, oltre a resistere alla verifica di coerenza normativa interna e di ragionevolezza, non cozzino contro altri principi e diritti inviolabili costituzionalmente e pienamente garantiti.

In altre parole, solo un'interpretazione in termini di giustizia distributiva consente di delimitare la portata dell'art. 53, comma 1, Cost. nel contesto di una situazione economico-sociale che va evolvendosi sotto la spinta della globalizzazione e, quindi di un sistema fiscale che va mutando e ricostruendosi sempre più su fattispecie imponibili nuove.

Le parole "in ragione della sua capacità contributiva" non significano che la tassazione debba presupporre la disponibilità del patrimonio appartenente al soggetto passivo e che si debba sempre instaurare una relazione di tipo economico-numericò tra il tributo che si deve pagare e il presupposto cui il prelievo è correlato. Significano solo, in primo luogo, che tale presupposto può essere scelto anche "in ragione" della specifica rilevanza sociale che esso assume nella valutazione coerente e ragionevole del legislatore ordinario.

E significano, in secondo luogo, che la capacità contributiva può anche essere qualificata come “capacità economica” e come valutabilità in denaro e non comporti, perciò, la necessaria identificazione del relativo indice di potenzialità con il patrimonio del contribuente. Queste considerazioni trovano un *pendant* nella stessa nozione giuridica di tributo. Ragionando in termini di autosufficienza patrimoniale degli indici di capacità contributiva, si attribuirebbe al tributo stesso una inaccettabile funzione ablatoria ed espropriativa della ricchezza, costituita dagli elementi patrimoniali incorporati nel presupposto, funzione che è, invece, estranea alla illustrata logica partecipativa dell’art. 53, comma 1, Cost. e al carattere non coercitivo e solidaristico del prelievo tributario.

CAPITOLO 5

IL LEGAME TRA GIUSTIZIA FISCALE E SOCIALE

Il corollario di politica economica e fiscale per cui le tasse si considerano alte o basse in funzione anche della qualità, del gradimento e dell'efficacia della spesa pubblica e sociale con esse finanziate, si può tradurre nella maggiore o minore soddisfazione che essa produce presso l'utente contribuente. La società italiana, come quella di qualunque altro paese europeo, ha infatti ancora bisogno di un sistema di welfare che garantisca sicurezza collettiva e individuale nello sviluppo economico e operi come un moderno ed efficiente meccanismo di investimento sociale e di risanamento qualitativo.

Se quindi la capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, si risolve in un criterio distributivo dei carichi pubblici tra i consociati, da ciò non può conseguire l'ulteriore corollario della esclusione della componente solidaristica quale elemento strutturale della capacità contributiva stessa.

Il tutto, non nel senso che la solidarietà di cui all'art. 2 Cost. sia irrilevante nella correlazione che l'art. 53 comma 1 istituisce fra dovere contributivo e spesa pubblica, ma nel senso che la capacità contributiva, in quanto mero criterio di riparto, non può definirsi come capacità economica solidaristica. La solidarietà, in altri termini, resta fuori dalla nozione strutturale di capacità contributiva, ma rileva ai fini estrinseci della qualificazione funzionale del dovere contributivo. Il che conferma quanto sostenuto nelle pagine precedenti e cioè che la giustizia del "mezzo" tributo in sé è data esclusivamente dalla coerenza e dalla razionalità delle scelte legislative di riparto (distributive e redistributive), volte a definire situazione differenziate e a mettere in risalto l'elemento solidaristico. Il raggiungimento di tali obiettivi costituisce garanzia dei diritti sociali e concorre a superare o ridurre le diseguaglianze.

Il fatto che il dovere contributivo si inquadri tra i doveri inderogabili di solidarietà non significa che si debba instaurare una relazione necessaria e funzionale tra tale dovere e tutti i diritti individuali e inviolabili e che la capacità contributiva debba essere essa stessa, per tale via, espressione dei valori di tutela della persona, della sua dignità, della sua individualità e libertà. Questi generali valori, pur essendo rilevanti e per la maggior parte rispondenti a principi fondamentali, non interferiscono con la funzione di riparto assegnata dall'art. 53 al principio di capacità contributiva, ma sono garantiti in sé e a tutti: e sono invocabili distintamente senza passare necessariamente, sul piano fiscale, attraverso la mediazione di questo principio.

CAPITOLO 6

LIMITAZIONI ALL'ESERCIZIO DELLA POTESTÀ NORMATIVA DI IMPOSIZIONE

Il fatto che nella ricostruzione del principio di capacità contributiva, l'esercizio della potestà normativa di imposizione sia condizionato dal rispetto del principio di uguaglianza, comporta che il sindacato costituzionale, circa eventuali abusi del legislatore fiscale, deve essere svolto esclusivamente alla luce dei principi di ragionevolezza e congruità delle singole scelte discrezionali operate dal legislatore medesimo. Implica anche la limitazione di tale sindacato al singolo contribuente e al singolo tributo e, quindi, l'impossibilità di imporre, a livello costituzionale, limiti superiori predeterminati alla pressione tributaria complessiva.

Se si ammettesse un siffatto limite alla pressione tributaria, da una parte, si farebbe una operazione politica sicuramente gradita all'opinione pubblica e di contenuto garantista, ma, dall'altra parte, si spezzerebbe indebitamente la sottolineata necessaria correlazione tra il dovere contributivo solidaristico e il finanziamento delle spese pubbliche e sociali, e cioè tra giustizia fiscale e giustizia sociale. Se nel silenzio dell'art. 53 comma 1, la delimitazione oggettiva e il controllo delle spese pubbliche che sono rimessi esclusivamente al meccanismo della rappresentazione politica e se l'importo del prelievo da richiedere ai (e da ripartire tra i) contribuenti deve dipendere, ai sensi anche dell'art. 81, comma 4, Cost., dall'ammontare della spesa pubblica così determinata, va da sé che sono solo il parametro della spesa e la sua efficienza e trasparenza che possono essere controllati e contrastati e che tale controllo può essere svolto solo dal legislatore ordinario in sede di scelta politica.

E va da sé anche che, una volta fatta questa scelta, il riparto dei carichi pubblici deve seguire l'importo della spesa e non può essere, perciò, limitato autonomamente con apposita norma costituzionale. Questa conclusione può urtare la sensibilità dei contribuenti considerati come categoria astratta, i quali dalla fissazione di un limite costituzionale complessivo potrebbe, invece, trarre ragione di conforto e protezione, contro imprevedibili eccessi di pressioni. Le esposte ragioni ci inducono a ritenere che, nella sostanza, l'unico strumento di difesa dei contribuenti contro questi pericoli non può che essere quello del voto, inteso come espressione del dissenso circa le politiche economiche, fiscali e di spesa realizzate dalle maggioranze governative. Singoli eccessi di tassazione che dovessero eventualmente rasentare la confisca, potrebbero essere comunque sindacati sotto il profilo dell'irragionevolezza.

CAPITOLO 7

CRISI DELLA PROGRESSIVITÀ

Il quadro costituzionale deve essere integrato con la specifica regola della progressività del sistema tributario nel suo complesso, dettata dal secondo comma dello stesso art. 53 Cost. col fine di completare, nel versante dell'equità verticale, il più volte ricordato disegno etico del Costituente in senso solidaristico ed egualitario. Concretamente, questo tipo di redistribuzione si realizza esercitando, in sede di riparto, il potere legislativo di imposizione in modo da utilizzare la fiscalità in crescita di alcune classi e categorie sociali di contribuenti per abbassare quelle di altre, specie se bisognose. L'imposizione progressiva costituisce, in altri termini, una delle possibili modalità di riparto dei carichi pubblici ed è anch'essa una delle espressioni del principio di uguaglianza sostanziale.

Il vincolo di progressività previsto dall'art. 53, comma 2, non costituisce altro che una sottolineatura della necessità di una (re)distribuzione sotto il profilo dell'equità verticale. Fermo restando il vincolo per lo stesso legislatore di attuare il riparto sotto il profilo anche dell'equità orizzontale si sensi del generale disposto del primo comma del medesimo art. 53.

CAPITOLO 8

LIMITI DEI CRITERI DISTRIBUTIVI CORRELATI AL BENEFICIO

È evidente che, nell'ottica egualitaria in cui ci poniamo, è pur sempre la connessione tra la redistribuzione verticale, voluta dal costituente, e l'attuazione del principio di uguaglianza, a convincerci dell'ancora attuale validità dell'imposizione progressiva. Esistono alternative fondate su criteri di giustizia fiscale meno impegnativi, inclini alla tassazione della spesa e non del reddito e alla proporzionalità piuttosto che alla progressività. Si fa riferimento, perciò, alla giustizia tributaria. Basta pensare alle numerose proposte di *flat rate tax* (tassa ad aliquota piatta), senza quota esente e senza detrazioni e deduzioni. Oppure alla tassazione generale sulla spesa, avanzata negli ultimi trenta anni in numerosi paesi europei e negli Usa. E si pensi ai sistemi di tassazione rigidamente proporzionale sui redditi (con un primo scaglione esente) applicati in alcuni paesi dell'Europa dell'Est.

Non può negarsi che la volatilità delle materie imponibili e la possibilità per i contribuenti di distribuire queste ultime nel più vasto ambito comunitario, in funzione dei vantaggi offerti dalle legislazioni dei singoli ordinamenti, hanno prodotto una forte sfiducia, da parte dei governi, nei tradizionali modelli degli anni Settanta di progressività formale. Ovvero di una progressività distribuita su tutto l'arco delle classi dei contribuenti, secondo il rigido principio della decrescente utilità marginale selettiva e delle successive dosi di reddito individuale. Il risultato comportava un minor sacrificio per il ricco rispetto al povero, traducendosi nella rinuncia a una medesima percentuale del reddito complessivamente disponibile. Non deve perciò meravigliare che da tali situazioni di sfiducia siano conseguiti non solo una tendenza a negare al sistema tributario in sé funzioni redistributive e allocative, ma anche un rinvigorimento di quelle opinioni dirette a temperare i principi della capacità contributiva e dell'eguaglianza tributaria con quello del beneficio.

Si vuol dire con ciò che, in un sistema tributario complesso e plurilivello in cui i tributi erariali si accompagnano a quelli regionali e locali, il principio del beneficio può coesistere, sul piano esclusivamente economico ed entro limiti ben definiti, con quello della capacità contributiva e con le politiche redistributive fondate sulla progressività. È bene che sul piano economico i tributi propri degli enti territoriali siano caratterizzati anche come tributi di scopo o tributi controprestazione, ovvero paracommutativi (versati all'ente impositore in corrispettivo dei servizi erogati dallo stesso ente), piuttosto che come tributi generali. Non è invece concepibile, nemmeno sul piano economico, un sistema tributario statale fondato su criteri sinallagmatici e, quindi, su tributi poco utilizzabili quali strumenti di redistribuzione. Si è visto infatti che, almeno nella realtà dello stato sociale, i tributi generali hanno la funzione minima, e incompatibile con la logica del beneficio, di finanziare, nel rispetto del principio di giustizia distributiva, la produzione dei beni pubblici indivisibili e, in genere, i livelli essenziali dei diritti civili e sociali da

garantire, con carattere di universalità, a ogni cittadino. E hanno la funzione massima di non limitarsi ad assicurare a ciascuno la ricchezza sufficiente a soddisfare le necessità minime, ma di attenuare anche, secondo le scelte opzionali della politica, le disuguaglianze attraverso interventi redistributivi che tengano conto degli stati di povertà e di ricchezza. Un sistema impositivo, composto da questo tipo di tributi e avente questa funzione, non può certo essere espresso dal principio del beneficio e non può essere retto dai principi generali di uguaglianza e solidarietà, intesi come espressione dell'eguale considerazione in cui lo stato deve tenere tutti i contribuenti. Per alcuni scienziati delle finanze, il principio della capacità contributiva e il criterio del beneficio sono fatti convivere anche negli assetti centralizzati e sono teorizzati come presupposti fondamentali dell'imposizione.

Ma è evidente che ciò è possibile solo se si assume la versione del "beneficio globale" di De Viti de Marco.

In tal caso, infatti, sarebbe forse possibile sostenere che il criterio del beneficio, venendo a coincidere con quello della capacità contributiva, sia idoneo a fondare la maggior parte delle entrate fornite dai sistemi tributari. Se, invece, si abbandonasse questa definizione totalizzante, esso potrebbe tutt'al più essere economicamente confinato all'ambito dell'imposizione corrispettiva del godimento di alcuni pubblici servizi locali. La sinallagmaticità andrebbe intesa non nel senso di effettiva corrispettività economica tra la prestazione pecuniaria dovuta dal fruitore del servizio e il vantaggio di cui questi godrebbe, ma, data anche la difficoltà se non la impossibilità di misurare detto vantaggio, semplicemente come un ragionevole criterio di politica economica che può guidare, in via ipotetica e orientativa, il legislatore nella scelta degli indici di riparto connessi ai servizi resi dall'ente locale e, in genere, al suo territorio. L'applicazione di tale criterio dovrebbe essere rilevante solo in termini statistici e di scelte di politica autonoma locale.

Sul piano più strettamente giuridico, questa conclusione è coerente con l'insegnamento di G.A. Micheli, secondo cui in un sistema generale improntato ai principi di uguaglianza e solidarietà economica e sociale, come quello delineato dalla Costituzione italiana, non è in alcun modo indispensabile la sussistenza di una specifica relazione di ordine causale tra il concorso alle pubbliche spese e il godimento di pubblici servizi. Per tale autore, sul piano giuridico-costituzionale, anche il riparto del costo dei servizi definiti economicamente come divisibili trova una sua giustificazione nel principio di capacità contributiva o in quello della giustizia distributiva. L'osservazione è esatta in riferimento sia ai tributi generali erariali sia agli stessi tributi locali. G.A Micheli sostiene che anche la tassa è dovuta alla stregua di qualsiasi altro prelievo tributario, a titolo di contribuzione alle spese dell'ente pubblico. A questa conclusione è giunto anche L.V. Berliri già nel 1945, tre anni prima dell'entrata in vigore della Carta costituzionale.

Nel suo classico saggio sulla “giusta imposta”, argomentando dell’impossibilità di conoscere quale sia il vantaggio effettivo che il contribuente ritrae dal servizio pubblico, tale autore ritiene che al criterio del beneficio sia preferibile quello, più razionale, dell’interesse all’effettuazione del servizio. E ciò in base alla considerazione che, mentre il primo criterio suppone una circostanza irrealizzabile (cioè, che sia noto il vantaggio effettivo ricevuto dal contribuente) e richiede, quindi, che si debba valutare un fatto solo dopo che si è verificato; il secondo criterio, invece, postula più plausibilmente soltanto che l’individuo preveda desideri o debba desiderare l’effettuazione futura di un servizio e ne immagini i vantaggi. Berliri, così ragionando, sembra apparentemente non abbandonare del tutto l’idea, di buona parte della dottrina dell’epoca, di una certa rispondenza tra prezzo per i servizi pubblici e imposta.

Nel contempo, evidenziando l'impossibilità di conoscere quale sia il vantaggio effettivo conseguente al servizio pubblico, sgancia di fatto il tributo-prezzo dalla nozione di controprestazione e, proponendo in alternativa il criterio dell'interesse, si rimette non più alla valutazione del singolo sul vantaggio da lui sentito per un servizio pubblico, ma a quella che determinati organi predeterminati (consigli, parlamenti, congressi) fanno del bisogno che certi gruppi di individui si presume abbiano di determinate qualità e quantità di servizi pubblici. Siamo nel 1945 eppure sono già rinvenibili *in nuce*, nell'acuta critica giuridica di Berliri alla teoria del beneficio, i prodromi della nozione costituzionale di tributo come "prestazione patrimoniale imposta in base alla legge ai fini del concorso alle pubbliche spese", la cui determinazione quantitativa spetta, ai fini del riparto, solo alla valutazione dell'ente pubblico, regolatore e mediatore, impersonato dal legislatore.

CAPITOLO 9

PROGRESSIVITÀ IN UN'OTTICA DI EQUO RIPARTO

L'obiettivo di equo riparto si potrebbe realizzare ugualmente, seppur in modo più blando e selettivo, anche con criteri diversi dalla progressività formale cui siamo stati finora abituati in Italia, ma pur sempre aderenti alla progressività sostanziale e globale richiesta dallo stesso art. 53 comma 2 Cost. Con riguardo all'imposta personale sui redditi, ciò può avvenire, ad esempio, ridisegnando le aliquote, gli scaglioni, le deduzioni, le detrazioni, la quota esente e ogni *tax expenditure*, in modo tale che le classi meno abbienti risultino ragionevolmente più avvantaggiate o meno svantaggiate rispetto a quelle più ricche o assoggettate a imposte cedolari proporzionali. In particolare, i livelli più bassi dei contribuenti, per i quali il sistema delle deduzioni o detrazioni per carichi familiari si rileva incapiente, dovrebbero essere compensati da una sorta di imposta negativa, avente la forma di credito d'imposta, oltre che dall'erogazione di

contributi sociali specifici e dal potenziamento dei servizi sociali di appoggio. Si rimedierebbe così all'attuale difficoltà di differenziare sgravi e agevolazioni in proporzione alla situazione economica familiare, avviando riforme che consentano di applicare il parametro familiare e siano anche incentrate su un giusto dosaggio degli indicati strumenti fiscali e di spesa. L'attuale sistema fiscale è costruito sul presupposto che la cellula fondamentale di produzione economica, cui va correlata la capacità contributiva, è l'individuo e non la famiglia ovvero il luogo sociale nel quale si produce e si redistribuisce il reddito. Infatti, sposandosi e procreando, gli individui si obbligano innanzitutto a sostenersi economicamente, a prescindere dal regime patrimoniale che scelgono. Si tratterebbe di far convivere l'indicata imposta negativa con l'attribuzione selettiva di assegni ai nuclei familiari con minori e anziani non autosufficienti. Tali interventi dovrebbero preferirsi a sistemi tipo "quoziente familiare", i quali sarebbero nel breve termine difficilmente praticabili a causa della loro non facile calibratura finanziaria e della conseguente eccessiva

onerosità per l'Erario. Così operando, la redistribuzione sarebbe perseguita anche in presenza di un numero ridotto di scaglioni e di aliquote (senza peraltro giungere all'eccesso del modello tedesco di progressività continua) e presupporrebbe interventi legislativi diversificati, interessanti altri tributi e coordinati con politiche previdenziali ed assistenziali strutturali della spesa. L'opportunità di realizzare la redistribuzione attraverso una pluralità di strumenti e non con riferimento solo all'Irpef, deriva anche dal fatto che quest'ultima imposta, così com'è ora strutturata e applicata, non si presta facilmente a politiche perequative sia perché ha perso in gran parte il suo originario carattere di imposta generale, personale e cumulativa, sia perché la sottolineata sua natura individuale non agevola la conoscenza dell'effettiva situazione economica del percettore del reddito. Ma anche gli interventi da operare attraverso l'Irpef dovrebbero in ogni caso mirare non necessariamente alla coerenza millimetrica della tradizionale teorica tassazione progressiva, bensì a parziali riallineamenti di tassazione che eliminino

le attuali più stridenti diversità di trattamento tra categorie di reddito e, allo stesso tempo, scontino un'attenuazione del carico fiscale con riferimento alle classi di contribuenti che rappresentano la parte più bassa della distribuzione. Si tratta non di progressività in senso tecnico-formale, basata su una forte differenziazione delle aliquote, ma pur sempre di redistribuzione selettiva a favore di certe fasce reddituali e di correzione delle differenze in senso verticale, ambedue da perseguire in coerenza ai principi fondamentali di solidarietà e di uguaglianza, e cioè a principi a loro volta cardine e ispiratori dei principi di capacità contributiva e di progressività. Importante è che l'intervento a favore delle categorie più deboli, per come avviene e per il contesto in cui avviene, non sia accompagnato anche da un forte e irragionevole appiattimento della curva di progressività a livello dei soli redditi medi e non si presenti, perciò, come un drastico e implicito ridimensionamento degli obiettivi egualitari, declassati così ad attenuazioni delle sole diseguaglianze estreme.

Trattamenti inclusivi di questo genere andrebbero perciò attentamente calibrati e non dovrebbero escludere la fissazione di aliquote marginali elevate per i più ricchi. Altrimenti, potrebbero non essere del tutto in linea con i principi di eguaglianza e solidarietà e, più in particolare, con lo stesso indirizzo costituzionale verso la tassazione progressiva per incremento percentuale. In conclusione, pur nella perdurante crisi dell'imposta personale, la progressività andrebbe non accantonata e sostituita sistematicamente da imposte cedolari, ma recuperata e ricercata con maggiore sofisticatezza e attenzione tecnica, in attuazione dell'art. 53, comma 2, Cost. e in associazione con misure selettive fondate anche sulla spesa sociale. Essa andrebbe in estrema sintesi costruita in riferimento sia al sistema fiscale nel suo complesso sia al più ampio ambito del sistema finanziario e di quello assistenziale e con riguardo al variegato mix costituito da differenziazioni di aliquote, detrazioni, deduzioni e crediti fiscali, da un lato, e da trasferimenti monetari, provvidenze e contributi dall'altro. Il tutto, senza rinunciare a perseguire nel medio

termine, in un'ottica di antievasione, antielusione e riduzione della pressione tributaria, gli obiettivi classici di tutte le riforme fiscali di questi ultimi venti anni, e cioè la semplificazione del sistema impositivo e l'allargamento delle basi imponibili a fronte della riduzione delle aliquote. In un sistema che non deve guardare al singolo individuo ma alla famiglia nella sua unità, sarebbe opportuno e più fisiologico considerare tutte le prestazioni assistenziali erogate, attualmente esenti da Irpef, ai fini di una migliore definizione della capacità contributiva e di una più razionale ed equa ripartizione del carico. Naturalmente, in questa ottica, tali prestazioni dovrebbero essere assoggettate non sempre e automaticamente a un'imposta personale in capo ai singoli fruitori, ma solo con riferimento al nucleo familiare e tenendo conto del loro ammontare complessivo e dei redditi percepiti ad altro titolo dai componenti della famiglia.

CAPITOLO 10

IRREALIZZABILITÀ DI SISTEMI DI DIVIDENDO SOCIALE

Non risulta valida, come alternativa al recupero degli elementi di progressività complessiva, una riforma radicale dell'Irpef, realizzata inserendo tale imposta in un sistema di dividendo sociale di tipo universalistico. Una siffatta riforma risulta utopica, mal collocabile nel contesto dell'attuale realtà economica e sociale del paese e, perciò, difficilmente realizzabile nel breve e medio termine. Proposte di riforma di questo genere costituiscono un tentativo di dare una soluzione, in termini di equità ed efficienza, al problema della cattiva distribuzione della spesa sociale nelle sue componenti di spesa previdenziale, assistenziale e sanitaria pubblica. Tendono a riscrivere radicalmente il sistema del *welfare* sostituendo la componente previdenziale con misure di carattere assistenziale e ricavando le risorse necessarie a tal fine dalla trasformazione dell'imposta personale e progressiva a scaglioni in un'imposta ad aliquota unica

(senza riduzioni e detrazioni), la cosiddetta *flat tax rate*. Il tutto avendo come fine ultimo il sostegno delle famiglie più povere e la semplificazione amministrativa. Al centro di queste proposte c'è un'idea non recente, ovvero l'attribuzione a ogni soggetto appartenente alla collettività nazionale di un cosiddetto "reddito di cittadinanza" incondizionato, spettante dal momento della nascita, e cioè un reddito minimo che, in quanto garantito dallo stato, costituirebbe per il cittadino una sorta di rete di sicurezza e un completamento essenziale della sua libertà politica e giuridica. Tale reddito deriverebbe da un diritto naturale del cittadino a percepire un dividendo in ragione della sua partecipazione al capitale sociale della collettività, dividendo che dovrebbe assumere la forma di un'erogazione diretta di un determinato ammontare per i soggetti che non superano un certo livello minimo di reddito, e di un vero e proprio credito d'imposta dello stesso importo per quelli che superano detto livello. L'importo dell'erogazione diretta e del credito dovrebbe essere di una cifra base per il singolo, fino a raggiungere

ammontare maggiori per le famiglie secondo la loro composizione. Tali proposte sembrano particolarmente attraenti perché offrono strumenti che potrebbero essere utilizzati per ovviare in modo organico alla crisi della progressività a scaglioni, che attualmente attaglia l'Irpef. Esse si muovono nella indicata direzione un po' troppo rapidamente, suggerendo *ex abrupto* l'abolizione quasi totale delle detrazioni d'imposta, delle riduzioni dal reddito e il passaggio da una pluralità di aliquote ad un'aliquota unica, che dovrebbe essere individuata in un range tra il 30% e il 40% e dovrebbe essere integrata, ove si scelga la misura più bassa, da una sovraimposta da applicare ai redditi più alti. La progressività, oltre che dall'applicazione della menzionata sovraimposta, sarebbe garantita anche da un adeguato livello di minimi esenti. Accentua il gradimento il fatto che tale sistema, essendo finanziato a carico dell'Erario, dovrebbe implicare una qualche indipendenza dal mercato del lavoro e, quindi, una dipendenza maggiore dallo stato.

La caratteristica (e insieme il difetto) di proposte di questo genere è il loro carattere strettamente universalistico. Il dividendo sociale riguarderebbe incondizionatamente sia i disoccupati che gli occupati e, nell'ambito di questi ultimi, sia i lavoratori autonomi e i piccoli imprenditori che quelli dipendenti. Con riguardo ai non occupati, l'erogazione del reddito minimo dovrebbe sostituire molte delle prestazioni sociali e dei benefici esistenti, facendo salve solo alcune prestazioni connesse alla partecipazione sociale (come la cura dei figli, la formazione, etc.). Il punto debole sta nella volontà dei proponenti di rinunciare nell'immediato all'attuazione delle politiche intermedie di riforma del welfare e della tassazione personale di cui si è detto precedentemente, incentrate tanto sull'utilizzazione dell'imposta negativa e di crediti d'imposta in funzione e a sostegno dei lavoratori dipendenti a reddito più basso, quanto sull'adozione di provvedimenti differenziati, assistenziali e di lotta alla disoccupazione.

Questa via è stata seguita negli Usa, Gran Bretagna e Francia. Il modello della “*negative income tax*” e dei crediti d’imposta si riferisce ai soli occupati, limitandosi a fissare un reddito soglia al di sotto del quale il lavoratore dipendente entra in un regime di povertà e riceve, di conseguenza, un sussidio o un credito d’imposta; il modello, invece, del dividendo sociale applica lo stesso meccanismo a ogni cittadino, occupato e non e investe direttamente la riforma generale dell’Irpef nell’ottica impegnativa di una *flat tax*. Quest’ultimo modello presuppone, in altri termini, l’abbandono di quelle misure selettive di *warfare*, avviate anche in Italia e fondate sugli ammortizzatori sociali, sul salario minimo di inserimento e sulle spese per i giovani. Con la sua adozione si rinunciarebbe a politiche funzionali all’occupazione per costruire *ex novo* un complesso, oneroso e deresponsabilizzante sistema che investe ogni cittadino fin dalla nascita. Attuare subito il sistema di dividendo sociale significherebbe non solo azzerare senza spiegazioni plausibili gran parte di ciò che di positivo si è fatto nel campo dell’assistenza e degli

incentivi al lavoro, ma richiederebbe anche una riforma dell'imposta personale molto radicale e di difficile attuazione almeno nell'immediato. Essa dovrebbe essere fondata, oltre che sull'abolizione delle detrazioni e deduzioni, quale strumento di discriminazione qualitativa e sull'istituzione immediata di un'aliquota unica abbastanza elevata, anche sul recupero del suo originario carattere di *"comprehensive income tax"*, e cioè di tributo che dovrebbe consentire una piena ed esatta informazione circa l'ammontare dei redditi complessivi. In un modello di tipo universalistico tale informazione è necessaria per determinare il livello minimo di reddito sotto il quale ogni cittadino, a qualunque categoria di contribuenti appartenga, acquisisce il diritto a ottenere il trasferimento monetario. Altre considerazioni critiche: innanzitutto l'interesse ad incassare il dividendo sociale potrebbe spingere il cittadino ad evadere e cioè a non dichiarare il reddito prodotto attraverso le più disparate attività lavorative.

Si vuole dire che, quando si tratta di soggetti che producono redditi di importo abbastanza basso, è forte la tentazione a non dichiarare tali redditi. Se è vero che nella logica del dividendo sociale spetterebbe pur sempre loro un credito di imposta, è anche vero che l'aliquota che colpirebbe tali redditi sarebbe quella tra il 30% e il 40%, che è abbastanza elevata per creare un interesse ad evadere per i soggetti che stanno tra i 25-35 mila euro di reddito annuo. Con la conseguenza che sarebbe certamente più conveniente per loro limitarsi ad incassare il reddito minimo e a svolgere l'attività lavorativa in evasione di imposta. Una accresciuta onestà fiscale si porrebbe come una condizione indispensabile per il corretto funzionamento del sistema del dividendo sociale. L'interesse a vedersi attribuito un reddito minimo garantito potrebbe, inoltre, spingere il beneficiario a permeare in una situazione di disoccupazione. Si tramuterebbe così il dividendo sociale in un disincentivo al lavoro o in un incentivo a trascurare la ricerca del lavoro, sul presupposto che il minimo vitale è comunque assicurato dallo stato.

Per evitare tali inconvenienti si possono imporre delle condizioni doverose alla fruizione del dividendo sociale come i cosiddetti comportamenti socialmente utili, risolvendosi, ad esempio, nell'osservanza dell'obbligo scolastico o nella partecipazione ai programmi gratuiti di formazione e altro. Questo, però, ne complicherebbe troppo il meccanismo applicativo e si andrebbe incontro a costosi sistemi di controllo che riproporrebbero l'esperienza negativa dei lavori socialmente utili. In altri termini, si avrebbe contemporaneamente un disincentivo al lavoro e un incentivo all'evasione, aprendosi così al rischio di una trappola grigia, nel senso che essa sarebbe prodotta dal fatto che il soggetto che sta ai limiti del reddito minimo lavora sì alla luce del sole, ma non troppo, e solo nei limiti ristretti che lo portano a non perdere il titolo al sussidio. Sempre in questa ottica non convince neanche l'unificazione del trattamento dei redditi di lavoro dipendente con quelli di lavoro autonomo e di impresa, fondiari e finanziari ai fini della spettanza del dividendo sociale; come non convince in generale l'operare del

meccanismo del dividendo integrato con un'imposta, come l'Irpef che è rimasta ormai progressiva solo per i redditi di lavoro e i dividendi oltre un certo importo. Non ha senso l'attribuzione di un reddito minimo a un lavoratore autonomo e a un imprenditore, considerando che questi, a differenza del lavoratore dipendente, possono produrre, in un esercizio, un risultato negativo e, in un altro, uno positivo molto elevato. Per cui fissato il livello di reddito entro il quale spetta il reddito minimo, accade che il lavoratore autonomo o l'imprenditore possono fruire del dividendo sociale ogni volta che hanno realizzato un reddito inferiore a tale livello. E ciò, ancorché, negli altri esercizi abbiano realizzato redditi alti. Mentre il lavoratore dipendente, che per la natura della sua attività produce sempre un reddito medio, non potrà fruire mai del dividendo sociale tutte le volte in cui tale reddito si attesta, seppur di poco, al di sopra del livello di reddito minimo; ovvero ne fruirà come credito d'imposta scontando però l'aliquota unica nel *range* tra il 30% e il 40%.

Soprattutto il criterio universalistico non sembra funzioni bene in presenza di soggetti che, pur possedendo, ad esempio, una prima casa e, insieme, anche una rendita finanziaria assoggettata a tassazione sostitutiva, non sono tuttavia obbligati a presentare la dichiarazione, perché la prima casa è esente e la rendita finanziaria è tassata separatamente. Eppure, non può dirsi che essi non siano benestanti e non percepiscano un reddito minimo. Il modello di dividendo sociale studiato nei paesi anglosassoni può funzionare perché l'universalismo presuppone un tributo personale in cui tendenzialmente tutti i redditi sono omologati e riportati nella dichiarazione. Nel caso italiano invece, data la ricordata struttura dell'imposta personale, non si può prendere la dichiarazione come unico parametro attendibile al fine di determinare il livello di reddito sotto il quale spetterebbe il dividendo sociale. Bisognerebbe inevitabilmente complicare l'applicazione del meccanismo o facendo dichiarare, a soli fini del dividendo sociale, pure i redditi non dichiarabili ai fini Irpef secondo lo schema della "*comprehensive*

income tax” o ricorrendo a strumenti tipo Ise (indicatori della situazione economica familiare) e cioè a quello che in gergo è chiamato “riccometro”: in altri termini, se si vuole essere universalistici bisogna integrare la dichiarazione con altre nuove segnalazioni e con il riccometro. L’introduzione del dividendo sociale richiederebbe una fase transitoria piuttosto lunga e complessa, che dovrebbe passare attraverso una attenta individuazione dei trasferimenti monetari riassorbibili dal dividendo sociale e quelli che permarrebbero. Finché la lotta all’evasione non darà risultati veramente soddisfacenti, appare molto difficile che si possa pensare a istituire un giusto sistema del dividendo sociale basandosi solo sulla dichiarazione del cittadino o sugli indicatori della situazione economica familiare. La spesa pubblica va sicuramente contenuta, ridotta, riqualificata e razionalizzata in dipendenza con il recupero dell’evasione.

CAPITOLO 11

LA NECESSITA' DI UNA PROFONDA RIFORMA TRIBUTARIA BASATA SUL MONITORAGGIO DELLE REALI TRANSAZIONI MONETARIE E DEI LORO EFFETTI SUL SISTEMA

In un'ottica di giustizia sociale, sarebbe opportuno proporre alcuni meccanismi concreti. È necessario ideare degli strumenti per restituire ai cittadini ed alla sfera politica delle forme di controllo sull'economia e sulla finanza e, più in generale, rimettere in discussione gli stessi meccanismi e poteri che guidano la globalizzazione. Tra le diverse possibilità, la più interessante è probabilmente quella legata all'applicazione di tasse globali, uno strumento pensato per la redistribuzione e per la giustizia internazionale, per la creazione di una nuova governance globale e per far fronte ad alcune delle più impellenti emergenze del pianeta.

La tassa globale più nota ed ampiamente discussa è quella inizialmente proposta dal premio Nobel per l'economia James Tobin, nel 1972. L'idea originale di Tobin era di mettere a punto uno strumento per contrastare la forte volatilità e instabilità dei mercati monetari. A partire dall'idea originaria della "Tobin Tax", sono state sviluppate diverse altre proposte e modifiche, dando vita alla famiglia delle tasse sulle transazioni monetarie (*Currency Transaction Tax* – CTT). Le motivazioni della proposta sono di carattere economico e finanziario, basate sul fatto che ogni giorno viene scambiata sui mercati internazionali una quantità impressionante di denaro che scorre ininterrottamente tra le capitali finanziarie del mondo, sfruttando la differenza di fusi orari e di apertura delle borse in Europa, Stati Uniti ed Asia.

Per farsi un'idea della dimensione del fenomeno, occorre rilevare che il valore del commercio mondiale annuale è inferiore alla cifra che circola nei mercati valutari in una sola settimana.

È stato stimato che solo una piccola percentuale delle transazioni valutarie ha un qualche legame diretto con l'economia produttiva, il commercio o gli investimenti. Circa il 20% viene utilizzato per assicurare le operazioni legate all'economia reale contro il rischio delle variazioni dei tassi di cambio tra diverse monete. La parte rimanente (di gran lunga la più consistente) è di natura speculativa. L'obiettivo di queste transazioni è quello di sfruttare piccole differenze e fluttuazioni nel valore degli strumenti trattati sui mercati.

L'idea alla base della Tobin Tax è quella di introdurre una tassa su ogni compravendita di valuta a livello internazionale. Poniamo ad esempio di fissare la tassa allo 0,1%. Questo significa che, se vogliamo andare in banca a cambiare dei dollari prima di soggiornare in uno stato straniero, dovremo pagare un aggravio di un euro ogni 1.000 che convertiamo in dollari, una spesa molto inferiore alle commissioni ed oneri richiesti da qualsiasi banca o ufficio di cambio.

Analogamente, se un'azienda italiana vuole importare un prodotto dal Giappone e lo deve pagare in yen, dovrà pagare una volta questa tassa, pari allo 0,1% dell'importo, ovvero una cifra davvero molto modesta. Veniamo però adesso alle transazioni di natura speculativa. Se si decidesse di comprare e rivendere una valuta centinaia di volte in un giorno per guadagnare su piccole differenze rispetto ad altre valute, per ogni acquisto ed ogni vendita scatterebbe la tassa dello 0,1%, il che renderebbe assolutamente sconveniente l'operazione. In questo modo, la Tobin Tax ha un effetto praticamente impercettibile sulle transazioni legate all'economia produttiva e, in particolare, all'import-export di beni e servizi, mentre funziona da deterrente per le operazioni puramente speculative, agendo come filtro rispetto alle operazioni di compravendita di valute.

Questa diminuzione del volume di transazioni avrebbe come conseguenza immediata la stabilizzazione dei mercati finanziari.

I “soldi caldi” (*“hot money”*), come vengono chiamati sui mercati i capitali di natura puramente speculativa, che girano a velocità enormi alla ricerca di profitti a brevissimo termine, subirebbero una battuta di arresto, mentre non verrebbe interrotto del tutto il flusso dei capitali finanziari. Lo stesso Tobin parlava di “rallentare il funzionamento del sistema”, non di bloccarlo completamente. Nella formulazione originaria di Tobin, la tassa presenta un punto debole. È sicuramente utile nello scoraggiare le speculazioni “normali” che avvengono ogni giorno sui mercati finanziari e che riguardano fluttuazioni tra valute dell’ordine del punto percentuale o meno. In momenti di crisi finanziaria di un Paese o di un attacco speculativo su grande scala, la tassa così come concepita da Tobin, si rivelerebbe però inefficace. Per evitare il ripetersi di queste crisi, nel 2002 l’economista tedesco Paul Bernd Spahn, dell’Università di Francoforte, ha proposto una variante della Tobin Tax, basata su un doppio tasso. Il primo è quello “tradizionale” già proposto da Tobin, da applicare in situazione di normalità dei mercati finanziari.

Spahn suggerisce che un tasso dello 0,1% può essere sufficiente per frenare le principali speculazioni. Il secondo è un tasso straordinario, di valore di molto superiore, da applicare unicamente in caso di attacco speculativo o grave crisi finanziaria. In pratica, se il tasso di cambio di una valuta rispetto ad un dato indice di riferimento dovesse uscire da un certo margine di variazione, entrerebbe automaticamente in vigore il “tasso di emergenza”. Questo tasso di emergenza dovrebbe essere fissato a livelli proibitivi, anche intorno al 100%, per dissuadere un possibile attacco. In questo modo, qualunque tentativo di profitto derivante da un attacco speculativo verrebbe immediatamente ed integralmente girato al pagamento della tassa, rendendolo di fatto inutile. Nella proposta originaria di Tobin, il significato della tassa era essenzialmente quello di frenare le speculazioni valutarie e di diminuire la volatilità dei mercati. Riguardo l'utilizzo del gettito raccolto, Tobin si è limitato a suggerire di impiegarlo nell'aiuto allo sviluppo, senza ulteriori dettagli.

Alcuni studi più recenti hanno approfondito questo aspetto, cercando in primo luogo di stimare l'importo che potrebbe derivare dall'applicazione di una tassa sulle transazioni monetarie applicata a livello internazionale. Secondo lo stesso Spahn, un'introduzione della tassa nella sola Europa permetterebbe di generare a regime una cifra tra i 16 ed i 18 miliardi di euro all'anno. Includendo gli Usa e le principali piazze finanziarie asiatiche, la somma complessiva è valutata tra i 65 ed i 70 miliardi di dollari. Altre valutazioni stimano entrate potenziali anche superiori ai 100 miliardi di dollari.

Ricordiamo che nella sua proposta Spahn prevede di fissare il tasso ad un valore molto basso, pari allo 0,1%. Con un tasso superiore, le entrate aumenterebbero di conseguenza. Questo è uno dei vantaggi principali di questa tassa: la base imponibile è talmente grande che anche una tassa minima permetterebbe di raccogliere somme enormi. Oltre ai vantaggi suddetti, anche il sistema produttivo ed economico potrebbe trarre beneficio dall'applicazione di questa misura fiscale.

Come conseguenza dell'introduzione di una tassa di tipo Tobin, i tassi di cambio sarebbero più stabili, permettendo una stima più accurata dei rischi di cambio e di quelli legati agli investimenti e al commercio con l'estero. Questo implicherebbe una diminuzione dei costi assicurativi legati agli investimenti, con un notevole guadagno per l'economia produttiva. Secondo diverse analisi, tale risparmio andrebbe ampiamente a compensare i costi legati al pagamento della tassa nel corso delle normali attività di commercio ed investimento con l'estero. Un secondo vantaggio per l'economia reale risiede nel fatto che nel momento in cui gli investitori vengono dissuasi dal realizzare operazioni speculative, questa massa monetaria può essere utilizzata proprio per finanziare le attività produttive e commerciali. Nella variante Spahn, inoltre, gli attacchi speculativi diverrebbero di fatto impossibili, permettendo di diminuire enormemente il rischio legato ad un investimento all'estero di lungo termine.

Ancora prima di queste considerazioni economiche, l'introduzione di una tassa sulle transazioni monetarie ha comunque un obiettivo di regolamentazione, che va ben al di là dei vantaggi immediati per l'economia reale o anche del pur enorme gettito potenziale derivante da una sua implementazione.

Anche dal punto di vista della redistribuzione, le potenzialità di una tassa sulle transazioni monetarie sono davvero enormi. I soggetti imponibili sono essenzialmente le grandi banche, i fondi di investimento e le altre compagnie finanziarie internazionali. La metà circa delle operazioni interessate sono oggi realizzate da un gruppo molto ristretto di giganti finanziari che sono tra i soggetti più ricchi al mondo. L'attività tassata è di natura puramente finanziaria, se non speculativa, e si andrebbe a riscuotere la tassa dove realmente si trovano i grandi capitali. Si tratterebbe quindi di una misura tipicamente progressiva.

CAPITOLO 12

LA TASSAZIONE DELLE TRANSAZIONI FINANZIARIE: TOBIN E GLOBAL MINIMUM TAX IN ITALIA

La Tobin Tax, nota anche come imposta sulle transazioni finanziarie, è un'imposta introdotta nell'ordinamento fiscale italiano nel 2013. La tassa, che colpisce indistintamente differenti tipologie di imprenditori in Italia, interessa gli operatori del settore finanziario e, in generale, chiunque si occupi di investimenti. La Tobin Tax è un'imposta che viene applicata su specifiche transazioni finanziarie. Questa tassa è stata introdotta per provare a stabilizzare i mercati finanziari. Nonostante l'insuccesso registrato e lo scarso sostegno da parte di numerosi operatori economici, non è ancora stata abolita in Italia e va a coinvolgere ancora differenti operazioni finanziarie, che devono essere pagate dal soggetto a favore del quale avviene il trasferimento di danaro.

Le operazioni soggette a Tobin Tax al 2023 sono:

1. Trasferimento di azioni: viene applicata un'aliquota dello 0,2% sul valore totale della transazione. Tuttavia, in alcuni casi, questa percentuale può essere ridotta allo 0,1%.
2. Operazioni su strumenti finanziari derivati: queste operazioni sono soggette a un'imposta fissa determinata dalla tipologia di strumento finanziario e dal valore del contratto.
3. Trading ad alta frequenza

In tutte e tre le situazioni il luogo di conclusione del contratto è indifferente e non genera esenzioni dall'imposta. Esistono tuttavia delle situazioni in cui i soggetti operanti le transazioni sono esonerati dalla Tobin Tax. Ad esempio, sono esonerate dall'imposta tutte quelle transazioni che coinvolgono l'Unione Europea, la Banca Centrale Europea, le banche centrali degli Stati membri dell'UE e altri enti internazionali riconosciuti in Italia come controparti.

Altre esenzioni sono previste per:

1. Operazioni effettuate da c.d. *market makers* e *liquidity providers*, anche se localizzati fuori dall'Unione Europea
2. Operazioni legate a forme pensionistiche complementari
3. Transazioni infragruppo e operazioni post-riorganizzazione aziendale.

Il decreto legislativo, che contiene il recepimento della direttiva 2022/2523, introduce in Italia la *global minimum tax* dal 1° gennaio 2024. L'imposta minima al 15% arriva da lontano, rientra nella riforma fiscale globale voluta dai paesi OCSE, e dopo un lungo iter si appresta ad assumere forma concreta su un piano locale. A versarla saranno gruppi multinazionali o nazionali con ricavi consolidati non inferiori 750 milioni di euro in almeno due dei quattro esercizi precedenti. Dopo un confronto durato anni, 139 paesi, membri dell'OCSE e del G20, hanno concordato sulla necessità di approvare una riforma fiscale globale basata su due pilastri:

1) un nuovo sistema dei diritti di imposizione delle maggiori imprese multinazionali alle giurisdizioni in cui sono realizzati gli utili. È stato previsto per le grandi aziende con un fatturato sopra i 20 miliardi di euro e una redditività superiore al 10%, prima dell'applicazione della tassazione, il pagamento delle imposte anche nei Paesi in cui operano e non solo dove hanno la sede legale;

2) una tassazione minima effettiva pari ad almeno il 15% per i grandi gruppi multinazionali con fatturato globale superiore a 750 milioni di euro per (ridurre le possibilità di erosione della base imponibile e di trasferimento degli utili). La *global minimum tax* rende concreto il secondo pilastro della riforma fiscale e prevede l'introduzione di una imposta minima del 15% per le multinazionali. Ma il percorso dal globale al locale è stato lungo con una importante tappa intermedia in UE: a fine 2022 è stata approvata la direttiva per introdurre negli Stati membri la nuova imposta minima per le grandi imprese.

Sullo schema di riforma condiviso su un piano internazionale, l'UE ha confezionato la traccia da seguire per introdurre il nuovo modello di tassazione apportando alcuni accorgimenti, sintetizzati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze Giancarlo Giorgetti nei seguenti punti:

- 1) l'estensione della disciplina ai gruppi nazionali di imprese con fatturato globale almeno pari a 750 milioni di euro;
- 2) l'imposizione integrativa per tutte le imprese localizzate in uno Stato membro a bassa imposizione, incluse le controllanti capogruppo che applicano l'imposta minima integrativa.

Gli Stati membri hanno tempo fino a fine anno per mettere nero su bianco le regole di attuazione della *global minimum tax* partendo proprio dalla traccia europea. L'Italia, quindi, si appresta a rispettare la scadenza approvando il decreto legislativo di attuazione della direttiva 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022.

Uno schema del testo, che si compone di 52 articoli, è già disponibile dallo scorso settembre: il Ministero dell'Economia e delle Finanze, infatti, lo ha messo a disposizione per raccogliere i commenti di associazioni di categoria, ordini professionali ed esperti della materia.

In linea generale, dovrebbero debuttare tre imposte: l'imposta minima integrativa (*Income Inclusion Rule* o IIR): sono chiamate a pagarla le imprese controllanti localizzate in Italia di gruppi multinazionali o nazionali in relazione alle imprese soggette ad una bassa imposizione, ovvero inferiore al 15%, che fanno parte del gruppo; l'imposta minima suppletiva (*Under Tax Payment Rule* o UTPR): a versarla una o più imprese di un gruppo multinazionale localizzate in Italia in relazione alle imprese che fanno parte del gruppo soggette ad una bassa imposizione quando non è stata applicata, in tutto o in parte, l'imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi; l'imposta minima nazionale (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* o QDMTT), dovuta in relazione alle imprese di un gruppo multinazionale o nazionale che sono soggette a una bassa

imposizione e si trovano in Italia. Si parte dall'utile o dalla perdita contabile netta dell'esercizio, calcolati in conformità ai principi contabili usati dalla controllante capogruppo per il bilancio consolidato, prima delle rettifiche da consolidamento. Dopodiché, si apporta una serie di variazioni fiscali in aumento e in diminuzione. Si applicano le regole di *transfer pricing* se le transazioni tra imprese localizzate in differenti paesi non siano state avvenute a valori di mercato. La dichiarazione annuale andrà presentata entro il quindicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio cui la dichiarazione si riferisce. Tuttavia, per il primo esercizio di applicazione delle nuove regole, il termine è differito al diciottesimo mese successivo.

Pertanto, i soggetti "solari" presenteranno la dichiarazione annuale relativa al 2024 entro il 30 giugno del 2026 e quella per il 2025 entro il 31 marzo 2027.

Versamento in 2 rate: il 90% entro l'undicesimo mese successivo all'ultimo giorno dell'esercizio al quale le imposte si riferiscono; il 10% entro il mese successivo al termine per la dichiarazione annuale.

A livello globale, l'imposta minima al 15% viene introdotta per recuperare tassazione dalle multinazionali e mettere un freno al fenomeno del dumping fiscale. Secondo le analisi, i vantaggi maggiori saranno per le economie dei paesi in via di sviluppo. I pilastri della legge di bilancio sono noti: taglio del cuneo fiscale, riforma Irpef, sostegni alle famiglie e rinnovo dei contratti Pa, con particolare attenzione all'ambito sanitario. Ma se le coperte della manovra finanziaria sono corte, vanno trovati nuovi finanziamenti.

La *global minimum tax* permette di ricavare una dote per garantire alle casse dello Stato ingenti somme. Il gettito stimato si aggirerebbe infatti intorno ai 2-3 miliardi di euro a partire da gennaio 2024.

Oltre a portare nelle tasche dello Stato il gettito necessario a finanziare la manovra finanziaria, la nuova *minimum tax* porta con sé anche altre positive conseguenze. L'esistenza di una tassazione condivisa a livello europeo dovrebbe contrastare il cosiddetto "dumping fiscale", ossia la pratica di ridurre le aliquote fiscali di un Paese per attirare imprese e investitori dall'estero a discapito dei Paesi vicini. Al momento, quattro Stati membri dell'Ue hanno aliquote per le imposte sulle società inferiori al 15%: Ungheria (9%), Bulgaria (10%), Irlanda (12,5%) e Cipro (12,5%). Con la nuova *global minimum tax* i conti pubblici potranno tirare un sospiro di sollievo. Tassare le multinazionali e i grandi gruppi nazionali con fatturato elevato permetterà infatti di trovare le risorse per finanziare la proroga del taglio del cuneo fiscale in legge di bilancio, oltre agli altri importanti interventi previsti per le famiglie, i contratti PA e la riforma dell'Irpef.

CAPITOLO 13

LA TASSAZIONE DELLE TRANSAZIONI COMMERCIALI COME SUPERAMENTO DEL PRESUPPOSTO IMPOSITIVO DEL POSSESSO E DEL PROFITTO

Una maggiore giustizia sociale si potrebbe raggiungere attraverso la tassazione delle transazioni commerciali, visto come superamento del presupposto impositivo del possesso del reddito e del profitto, in coerenza con il principio della capacità contributiva. Il legislatore costituzionale aveva l'esigenza di perseguire l'obiettivo di una corretta giustizia sociale, prevedendo la partecipazione di tutti alla spesa pubblica in rapporto alla loro capacità contributiva (art. 53 Costituzione). Il modello di tassazione, basato sul possesso del reddito e sul profitto, non sembra sufficientemente idoneo a raggiungere un obiettivo di equità e di giustizia sociale.

Con la tassazione delle transazioni commerciali si tasserebbe chi ha la capacità di spesa e, in questo modo, si potrebbero generare risorse tali da potenziare il sistema della redistribuzione del reddito a vantaggio delle classi socialmente ed economicamente più deboli. Le conseguenze dell'enorme potere economico e finanziario di pochi soggetti sono molto pesanti in termini di giustizia sociale.

Negli ultimi decenni si è assistito ad un progressivo spostamento della pressione fiscale dal capitale al lavoro ed, in particolare, al lavoro dipendente, dalle imprese ai cittadini e, più in generale, da chi, in posizione di forza, può usufruire di scappatoie, quali i paradisi fiscali, e chi non può farlo. Parallelamente, aumenta il peso delle imposte indirette e regressive rispetto alle imposte dirette e progressive.

I capitali sono sempre meno tassati perché, in caso contrario, il rischio sarebbe quello di accelerare ulteriormente la loro fuga all'estero e verso i paradisi fiscali. I capitali e le relative imprese sfuggono in questo modo a qualunque possibilità di tassazione da parte degli stati.

Questi ultimi si trovano davanti a due possibilità. La prima, di reperire le risorse necessarie al loro funzionamento e all'erogazione dei servizi pubblici seguendo altre modalità. La seconda, di tagliare questi stessi servizi. Negli ultimi anni si è assistito ad una combinazione di queste due eventualità: da un lato, si è assistito allo spostamento della pressione fiscale verso il lavoro dipendente, tramite imposte fortemente regressive; dall'altro, pesanti ripercussioni in materia di welfare e di servizi pubblici. Infatti, gli enti locali e lo stato sono sempre più spesso spinti a tagliare i servizi pubblici o comunque ad affidarli a gestori privati per mancanza di risorse. È il caso della gestione idrica o dei fondi pensione, solo per citare due esempi particolarmente sentiti in Italia. Tagli e riforme che vanno nuovamente a colpire le classi più deboli della società, le stesse che subiscono in maniera preponderante gli effetti dell'attuale ingiustizia fiscale.

Quando non c'è armonizzazione si impone la concorrenza fiscale da parte dei paesi dove la tassazione è minore. Lo Stato che in seguito a questa situazione subisce la riduzione del gettito tributario, si trova davanti ad una particolare alternativa: se abbassasse le imposte per non subire la concorrenza, diminuirebbe il gettito e si troverebbe in difficoltà a finanziare le spese pubbliche. D'altro canto, il gettito diminuirebbe anche quando il diverso livello di tassazione allontana i contribuenti.

Una soluzione potrebbe essere quella di aumentare solo le imposte che sono insensibili alla concorrenza fiscale internazionale ma, in tal modo, aumenterebbero le distorsioni sul sistema fiscale. Le conseguenze potrebbero essere più pesanti per i Paesi del Sud. Secondo alcune stime, la perdita di gettito fiscale dovuta all'evasione nei paesi del Sud sarebbe sufficiente per conseguire gli "Obiettivi di Sviluppo del Millennio" dell'ONU.

È quindi necessario pensare a misure serie ed efficaci per contrastare questi fenomeni. Lo stesso discorso può essere ripetuto anche su scala europea: ognuno dei Paesi membri dell'Unione Europea ha il proprio sistema di fiscalità e le proprie leggi in materia, mentre, dall'altra parte, i capitali e le imprese si muovono liberamente sul territorio dell'UE. Le imprese sono quindi portate a ricercare i Paesi dell'UE che garantiscono le migliori condizioni dal punto di vista fiscale. È necessario pensare a misure su scala europea per contrastare il fenomeno, e più in generale all'implementazione di un sistema omogeneo di fiscalità comunitario. Questo processo di armonizzazione sta muovendo oggi timidamente i primi passi. Tale lentezza è dovuta principalmente alla pressione delle imprese. In particolare, a causa della competizione fiscale tra i diversi Paesi dell'UE per attrarre imprese e capitali e, più in generale, la progressiva e continua diminuzione delle tasse pagate dalle stesse.

Rispetto alla tassazione dei profitti delle imprese multinazionali, una tassa sulle transazioni commerciali sarebbe relativamente più semplice da applicare, sia dal punto di vista tecnico e che burocratico. Tutti i Paesi dispongono già di strutture doganali e amministrative che tengono conto dei prodotti e dei corrispettivi valori importati ed esportati. Una tassa sul commercio permetterebbe di considerare, nella base Imponibile, molte operazioni che in altre forme di fiscalità riescono a sfuggire. In questo senso, è utile ricordare la stima secondo la quale un terzo del commercio mondiale avviene tra diverse filiali di una stessa impresa multinazionale, ed un altro terzo tra imprese multinazionali diverse. La tassazione delle transazioni commerciali permetterebbero di considerare, all'interno della base imponibile, almeno una parte di queste operazioni.

Un'altra misura interessante riguarda l'eventualità di tassare il trasporto marittimo. Da un punto di vista ambientale, il trasporto via mare è nettamente da preferire rispetto a quello aereo e a quello via terra. A prima vista, un'ipotesi di tassazione potrebbe quindi apparire poco coerente con l'obiettivo di tutela dell'ambiente, o quanto meno non altrettanto urgente. In realtà è necessario considerare alcuni fattori. In primis la dimensione del trasporto via mare, che ha visto un aumento enorme in seguito ai processi di globalizzazione economica e dei mercati. Oggi circa l'80% dei beni trasportati nel mondo viaggia via nave. Come accennato, per questioni di giustizia internazionale, chi ha guadagnato di più da questi processi di globalizzazione dovrebbe contribuire a sostenerne i costi. L'impatto maggiore di una tassa sugli scambi commerciali sarebbe sul commercio a lunga distanza.

Il costo, almeno in parte, potrebbe essere trasferito ai consumatori finali, il che, in molti casi, non rappresenta un argomento contro la sua implementazione. Al contrario, una possibile ed auspicabile conseguenza potrebbe essere quella di favorire ed incentivare i consumi locali e le reti e filiere corte tra produttori e consumatori, con ricadute estremamente positive sull'ambiente (come nel caso dell'agricoltura).

Riguardo ai Paesi del Sud, nel momento in cui il costo ricadesse sui consumatori, le loro esportazioni non dovrebbero subire effetti negativi, mentre potrebbero essercene per le loro importazioni. In questo caso, però, l'effetto sarebbe di massimo progressivo, considerando che i principali prodotti che vanno dai paesi del Nord verso il Sud sono destinati alle fasce più alte della popolazione, mentre il ricavato della tassa potrebbe essere destinato alla tutela ambientale o a programmi di sviluppo in quegli stessi Paesi.

Per applicare concretamente questi strumenti, appare necessaria una riforma delle istituzioni e della *governance* internazionali, e la creazione di strutture adatte alla definizione delle tasse, alla loro raccolta, alla gestione delle risorse e al loro utilizzo. Questo aspetto si lega alla necessità di dotare le istituzioni internazionali delle strutture e delle competenze necessarie per fare fronte alle sfide poste dalla globalizzazione. Quindi, è indispensabile ripensare il ruolo dello Stato-Nazione, secondo una logica di sussidiarietà e complementarità rispetto alle funzioni allocate nella sfera globale.

Il trasferimento del presupposto impositivo, oggi basato sul possesso del reddito, a quello basato sulla reale portata delle transazioni monetarie/commerciali, consentirebbe ad ogni singolo stato dell'Unione Europea il controllo di ogni singolo contribuente. Questo attraverso il monitoraggio delle transazioni, regolate attraverso una moneta comune (EURO).

Allo stesso tempo, consentirebbe all'Unione Europea di armonizzare la tassazione anche ai fini delle imposte dirette, in modo tale che non siano più presenti sperequazioni fra i sistemi fiscali dei medesimi stati appartenenti all'UE e, contemporaneamente, sarebbe possibile il controllo della ricchezza attraverso il monitoraggio dei trasferimenti. Questo sistema sarebbe idoneo a codificare una normativa per cui ogni singolo stato facente parte dell'UE potrebbe, più agevolmente ed efficacemente, individuare e sconfiggere l'evasione tributaria, dati i possibili riscontri oggettivi basati su dati reali connessi appunto alle transazioni monetarie. La globalizzazione ormai appare come un fenomeno inarrestabile, e prima o poi la tassazione, anche ai fini delle imposte dirette, dovrà revisionarsi tenendo conto delle transazioni monetarie.

CONCLUSIONE

Nel corso della storia, molte furono le correnti di pensiero circa il potere di imposizione del fisco. Agli estremi troviamo, da una parte, un'accezione negativa promossa da Richard Epstein, il quale ha affermato che il potere di imposizione non è altro che una forma di "espropriazione senza indennizzo" e una "confisca senza causa", aggiungendo che "con l'imposizione il governo sottrae ai cittadini la proprietà nel senso più stretto del termine, appropriandosi di ciò che una volta era in mani private". La tassazione, perciò, viene vista come una requisizione della proprietà privata. Dall'altra, un'accezione molto più positiva, che si coglie nell'intervento della commissione "Giustizia e Pace" della diocesi di Milano, presieduta dal cardinale Carlo Maria Martini. In un contributo presentato dallo stesso cardinale si legge che il fisco è: "Equo quando, da una parte, fa sì che gli individui e gruppi identici o simili vengano trattati in maniera la più possibile uguale o analoga e, dall'altra, che chi è in condizioni di sostenere un

sacrificio più elevato contribuisca in proporzione, secondo criteri di ragionevolezza progressivi, a ciò che è richiesto del bene comune dell'intera collettività. Il cittadino contribuente e i gruppi sociali e territoriali di cittadini-contribuenti sono consapevoli che, se pagano di più di quanto ricevono, altri individui e gruppi ne traggono un beneficio da ciò che è stato pagato”.

Se poi si vuole dare uno sguardo in prospettiva a quelle che potrebbero rivelarsi delle normative che potrebbero confliggere con il principio dell'effettiva capacità contributiva, si potrebbe citare l'introduzione del concordato preventivo biennale, previsto dalla legge di bilancio del 2024. Tale istituto, non risulta una novità del nostro panorama tributario. Negli ultimi vent'anni ci sono stati plurimi tentativi di introduzione del meccanismo della definizione anticipata del presupposto di imposizione. Tale strumento sarebbe supportato dalla capacità dell'amministrazione finanziaria di determinare “al millimetro” il reddito del contribuente.

Questo comporterebbe l'abrogazione automatica di tutte le presunzioni legali (reddituale) presenti nell'ordinamento, che sono state sempre giustificate in ragione dello stato di inferiorità conoscitiva dell'amministrazione finanziaria rispetto ai fatti imputabili al contribuente. Con il concordato si verifica, in sostanza, un'anticipazione temporale reddituale, fondata su dati del passato, che pare andare in contrasto con il principio di effettività della capacità contributiva. Senza contare che l'articolo 1 del Tuir stabilisce che presupposto dell'imposta sul reddito è il "possesso" dei redditi catalogabili tra quelli di cui all'articolo 6 dello stesso Tuir. Possesso che si fa fatica a individuare in una così netta anticipata determinazione del presupposto di imposizione. Il concordato preventivo biennale comporta il passaggio da una logica di definizione ex post a quella ex ante rispetto anche all'adempimento dichiarativo, basandosi, cioè, su presupposti standardizzati.

BIBLIOGRAFIA

- Deotto, D. (2021) *Accertamento e riscossione*, Gruppo 24 Ore, Milano, p.575
- D'Elia, R. (12 ottobre 2023) *Global minimum tax dal 2024: che cos'è e perché viene introdotta*, Informazione fiscale
- Finetti, R. (13 settembre 2023) *La Tobin tax in Italia*, Studio Finetti
- Galimberti, A. (30 dicembre 2023) *La Global tax è in vigore, Gentiloni: ora il Pillar One*, Sole 24 Ore
- Gallo, F. (2011) *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, Bologna, p.160
- Germani, A. (20 dicembre 2023) *Global minimum tax, un'imposta in tre segmenti*, Sole 24 Ore
- Giardina, E. (1961) *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, p.477
- Maestri, S. (13 ottobre 2023) *Arriva la minimum tax dal 2024: di cosa si tratta*, Fiscomania

- Moschetti, F. (1993) *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova,
p.158