

## GIUSTIZIA SOCIALE E GIUSTIZIA FISCALE NELL'UNIONE EUROPEA

### **1. Le politiche sociali e fiscali all'indomani del Trattato di Lisbona.**

Il tema oggetto della mia relazione – come del resto tutti i temi che attengono all'ordinamento UE – viene di solito affrontato sotto tre diversi profili: quello dell'interpretazione dei Trattati, cui si accompagna puntualmente la denuncia delle carenze nella loro attuazione; quello di come tali Trattati avrebbero potuto essere attuati, ma non lo sono stati e del perché non lo sono stati; quello, infine, degli interventi da fare su di essi per uscire dall'*empasse* in cui le istituzioni europee e i Paesi *ressortissants* si sono venuti a cacciare.

Tratterò in questa mia relazione solo alcuni di tali profili.

Dico subito che, allo stato attuale, il panorama sia delle politiche sociali che di quelle fiscali nell'UE appare fortemente contrastato e, comunque, deludente sul piano dei risultati concreti. Provo ad illustrarlo in estrema sintesi.

*1.1. Le politiche sociali.* Per quanto riguarda le politiche sociali, la strategia di Lisbona del 2000 – ancorata alla Carta dei diritti fondamentali di Nizza – ha prodotto, per stessa ammissione del Consiglio<sup>1</sup>, risultati modesti. Né la dimensione sociale è stata rafforzata nella successiva e più realistica agenda politica «Europa 2020», varata per attuare il principio dell'economia sociale di mercato introdotto dall'art. 3, par. 3, del Trattato di Lisbona 2010. Basta pensare che, delle 50 proposte contenute nel piano di azione diretto

---

<sup>1</sup> Si veda il comunicato del Consiglio dell'Unione europea del marzo 2005, ove si afferma che “cinque anni dopo il varo della Strategia di Lisbona il bilancio è modesto”.

alla realizzazione di detto principio, ben poche attengono alla sfera dei diritti sociali e, anche quando vi attengono, appare evidente la loro strumentalità rispetto ai valori mercatistici<sup>2</sup>. Tanto ciò è vero che anche la soluzione delle stesse problematiche occupazionali viene fatta dipendere dalla “capacità dell’UE di produrre crescita economica mediante politiche macroeconomiche, industriali e di innovazione appropriate”<sup>3</sup>, e non anche da uno sviluppo della nozione di modello sociale europeo o da una convergenza delle politiche, anche fiscali, di redistribuzione.

A ciò si aggiunga che, indipendentemente dai contenuti dei Trattati e dalla loro interpretazione giurisprudenziale, la crisi economica e finanziaria, come tutti ben sappiamo, ha portato gli Stati a concentrarsi, con accordi intergovernativi, su un obiettivo certamente importante, ma distante da quello sociale, come la *governance* economico-finanziaria. Il che ha ricollocato, inevitabilmente, la creazione del modello sociale europeo in quella prospettiva funzionalista di ispirazione ordoliberalista da cui ci auguravamo di essere usciti all’indomani del varo della strategia di Lisbona del 2000. In questo senso, i segnali provenienti dall’accordo intergovernativo sul *Fiscal compact*, dal patto *Europlus* e dal pacchetto anticrisi adottato nel 2011 dalla Commissione (c.d. *Six pack*) - tutti atti diretti a integrare il c.d. Patto di Stabilità e Crescita (PSC) del 1997 - esprimono certamente la volontà di affrontare insieme le problematiche economiche e quelle sociali, queste ultime,

---

<sup>2</sup> Come emerge chiaramente dal passaggio della Comunicazione COM (2010) 608, *Verso un’economia sociale di mercato altamente competitiva*, ove si afferma che “le libertà di un mercato unico devono essere valorizzate a vantaggio dei più forti e dei più deboli. Tutti devono poter beneficiare delle opportunità del mercato unico, anche i disabili e gli anziani”.

<sup>3</sup> Si veda la Comunicazione (2012) 173, *Verso una ripresa forte di occupazione*.

in particolare, sul fronte dell'occupazione. Ciò avviene, tuttavia, attraverso un «approccio integrato» delle rispettive politiche<sup>4</sup>, piuttosto che garantendo un'effettiva, autonoma tutela dei diritti sociali. Noi italiani – ma non solo noi – stiamo, del resto, vivendo sulla nostra pelle questa dura esperienza applicativa.

In effetti, con la stipula del PSC e dei successivi atti può dirsi che la situazione è, allo stato, cambiata quantomeno in termini di *consecutio* temporale: la parità di bilancio è ora divenuta un dovere prioritario per tutti gli Stati membri, che prevale, seppur in via transitoria, sugli obblighi, più generali, della crescita in regime di concorrenza e dell'economia sociale di mercato. Nel nostro Paese tale obbligo è stato addirittura costituzionalizzato con la legge n. 1 del 2012 che ha modificato gli artt. 81, 97 e 119 Cost. e, cui ha fatto seguito la legge rinforzata n. 243 del 24 dicembre 2012. Prova ne sono alcune recenti sentenze della Corte costituzionale italiana che hanno confermato questa impostazione<sup>5</sup>.

*1.1.1.* Ricordo, solo incidentalmente, che questo accavallarsi di norme comunitarie e convenzionali ha offerto lo spunto a Giuseppe Guarino<sup>6</sup> per denunciare l'illegittimità del PSC. Con l'abilità dialettica che lo contraddistingue egli ha sostenuto al riguardo che i Trattati non potevano essere derogati nella loro applicazione da norme di grado inferiore nella gerarchia delle fonti, quali erano appunto quelle regolamentari contenute nel PSC e negli atti successivi sopra indicati. Secondo Guarino il PSC, assoggettando tutti gli Stati membri al

---

<sup>4</sup> Verso quello che, con terminologia anglosassone, viene definito “*social and economic mainstreaming*”, da intendersi come strategia che incorpora al proprio interno, alla stregua di una modalità generale e costante dell'azione, il perseguimento di obiettivi equiordinati di natura economica e sociale.

<sup>5</sup> Soprattutto, la sentenza della Corte costituzionale 11 febbraio 2015, n. 10 sulla c.d. Robin Tax

<sup>6</sup> G. GUARINO, *Un oscuro colpo di Stato*, 1, 1999

medesimo obbligo di parità di bilancio, avrebbe abrogato il fondamentale principio comunitario di diversità, e cioè il principio che costituisce una condizione necessaria e ineliminabile per una leale concorrenza, ed avrebbe perciò privilegiato illegittimamente tutti quei Paesi che potevano contare su un pareggio strutturato in attivo rispetto a quelli, come l'Italia, che non ci potevano contare.

Questa interpretazione, acuta come tutte quelle di G. Guarino, non convince nella sua iperbolicità. E ciò per ragioni non solo latamente politiche - accettandola, tutto il sistema imperniato sul pareggio di bilancio "salterebbe" per illegittimità del PSC -, ma anche per ragioni più strettamente giuridiche. Sembra inverosimile che, nel sottoscrivere il *Fiscal compact* e nell'aderire agli altri atti in tema di equilibrio di bilancio, la volontà dei Paesi membri potesse essere nel senso, così eclatante, di sostituire d'*emblée* la nuova disciplina della parità di bilancio a quella, ricordata nel testo, dei Trattati, che ha e continua ad avere di mira la crescita, guarda quantomeno in prospettiva all'economia sociale di mercato, è imperniata sul principio di concorrenza e non è affatto repulsiva di norme restrittive congiunturali - come, appunto, quelle sull'equilibrio di bilancio - dettate dalla necessità di far fronte ad un transitorio stato di emergenza.

Appare ragionevole ritenere che tale volontà fosse più semplicemente nel senso che il pareggio di bilancio è un ulteriore, importante obiettivo da raggiungere a medio termine, all'interno dell'ordinamento UE, attraverso lo strumento flessibile del coordinamento delle politiche economiche in tempo di crisi,

coordinamento da realizzare con distinti atti comunitari e intergovernativi, inseriti in (e connessi con) i Trattati medesimi. Ne consegue che la previsione di tale obiettivo, essendo frutto solo di un coordinamento consentito dai Trattati, non esclude di per sé quello della crescita e non può costituire una deroga permanente ai principi fondamentali comunitari di concorrenza, sussidiarietà e autonomia delle politiche economiche. Non può produrre, quindi, l'illegittimità, anzi, l'incompetenza assoluta di tutto il sistema regolamentare del PSC denunciata da Guarino.

1.1.2. Ciò considerato, devo dire che dopo la stipula del PSC e dei patti successivi l'unica testimonianza della perdurante volontà dell'UE di progredire nella creazione del modello sociale europeo nell'alveo del richiamato art. 3 del TUE, parrebbero restare due fondamentali disposizioni dello stesso Trattato, che gli accordi intergovernativi, per la loro stessa natura, non potevano intaccare.

Ma anche tali disposizioni sono rimaste, per così dire, sospese.

La prima riguarda l'attribuzione di piena vincolatività giuridica alla Carta di Nizza e al suo catalogo di diritti e libertà fondamentali (art. 6, par. 1, TUE). In teoria, essa avrebbe dovuto aprire la via ad un nuovo bilanciamento tra tali diritti e libertà e i diritti proprietari ed economici sulla scorta del principio di proporzionalità<sup>7</sup>. È rimasta,

---

<sup>7</sup> Come vedremo meglio più avanti, tali forme di più avanzato bilanciamento non sembrano costituire ancora la *guideline* della giurisprudenza comunitaria, la quale ha preferito mantenere l'approccio differenziato del caso per caso. Segnalo, però, l'interessante sentenza del 22 gennaio 2013, causa C-283/11, *Sky Österreich*, relativa al complesso tema dell'accesso alle immagini di eventi di grande interesse pubblico per la realizzazione di brevi estratti di cronaca nei casi in cui i diritti di trasmissione delle immagini siano stati acquisiti in via esclusiva da un'emittente televisiva che trasmetta il segnale in forma criptata. In tale contesto, la Corte di giustizia ha affermato che «la libertà d'impresa non costituisce una prerogativa assoluta, bensì deve essere presa in considerazione rispetto alla sua funzione nella società» e che «tenuto conto, da un lato, dell'importanza che rivestono la salvaguardia della libertà fondamentale di ricevere informazioni, la libertà nonché il pluralismo dei media garantiti dall'articolo 11 della Carta e, dall'altro, della salvaguardia della libertà d'impresa riconosciuta dall'articolo 16 della Carta stessa, legittimamente il legislatore dell'Unione ha

invece, allo stadio di enunciazione di una regola generale, ostando alla sua concreta applicazione l'opposta regola, sancita dallo stesso art. 6 del TUE e confermata più volte in via interpretativa dalla Corte costituzionale italiana, secondo cui i diritti garantiti dalla Carta di Nizza non possono invocarsi per le materie estranee a (e comunque non collegate con) la disciplina dei Trattati. E questo è il caso, come si è più volte detto, delle materie sociale e fiscale, che sono rimesse, per la maggior parte, alle politiche autonome dei singoli Stati in base al c.d. principio di "preservazione dei sistemi nazionali".

La seconda disposizione, anch'essa di rilievo non secondario, è contenuta nell'art. 9 del TFUE ed introduce la c.d. clausola sociale orizzontale che impone alle istituzioni europee, così come agli Stati membri<sup>8</sup>, di attuare le proprie strategie economico-finanziarie tenendo conto delle esigenze occupazionali e sociali. Anche tale clausola, peraltro, è rimasta abbastanza generica e, comunque, potrebbe acquistare valore solo qualora venisse accolta la proposta interpretativa portata avanti da U. Villani di inserirla tra i parametri di legittimità degli atti di fonte europea<sup>9</sup>; cosa che finora non mi sembra sia avvenuta.

*1.1.3. In conclusione e in estrema sintesi, la situazione attuale in tema di giustizia sociale può essere così riassunta.*

---

potuto adottare norme, del genere di quelle previste all'articolo 15 della direttiva 2010/13, che comportano limitazioni della libertà d'impresa privilegiando, con riguardo alla necessaria ponderazione dei diritti e degli interessi in gioco, l'accesso del pubblico all'informazione rispetto alla libertà contrattuale. Ciò premesso, il legislatore dell'Unione ha potuto legittimamente imporre le limitazioni alla libertà d'impresa che l'articolo 15, paragrafo 6, della direttiva 2010/13 pone a carico dei titolari dei diritti esclusivi di trasmissione televisiva e ritenere che gli inconvenienti che discendono da tale disposizione non siano sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti e siano di natura tale da realizzare un giusto equilibrio tra i singoli diritti e le singole libertà fondamentali in gioco nella specie».

<sup>8</sup> Il riferimento è ai casi in cui si operi in materie per cui è prevista una competenza concorrente (art. 4, par. 2 TFUE) o un compito di coordinamento e completamento dell'UE rispetto all'azione degli stati (art. 6 TFUE).

<sup>9</sup> Come sostiene U. VILLANI, *La politica sociale nel Trattato di Lisbona*, in *Rivista giuridica del lavoro e della previdenza sociale*, 2012, p. 47.

Senza dubbio, ora, l'economia sociale di mercato – accompagnata dalla scomparsa, peraltro non così significativa, dal testo dei Trattati del riferimento al principio della libera concorrenza – è, in via di principio, un concetto che non si identifica più in modo esclusivo con il mercato e la concorrenza, ma si estende alle finalità sociali. Il che è positivo, perché vuol dire che, almeno in astratto, la politica comunitaria della concorrenza non può più essere disgiunta dalle politiche sociali in materia di occupazione, salute, ambiente e coesione territoriale.

Da questo punto di vista vi è stato perciò, sul piano formale, un indubbio riequilibrio tra le due componenti della costituzione economica europea. Infatti, se nelle due fasi precedenti al Trattato di Lisbona si è avuta la prevalenza alternativamente dell'una o dell'altra, seppur nell'ottica riduttiva della *soft law*, ora – come rileva Gianluigi Tosato – si va verso una composizione delle antinomie che dovrebbe temperare esigenze di mercato e valori sociali<sup>10</sup>. La Corte di giustizia sembra, a prima vista, aver sancito questa evoluzione con alcune recenti sentenze in cui spesso ricorre la solenne affermazione che l'Unione “non ha soltanto una finalità economica, ma anche una finalità sociale” e, conseguentemente, “i diritti che derivano dalle disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali devono essere bilanciati con gli obiettivi perseguiti dalla politica sociale<sup>11</sup>”.

Se da questo quadro – diciamo così, confortante per chi ha a cuore un *welfare state* europeo – passiamo a domandarci come si

---

<sup>10</sup> G.TOSATO, *La riforma costituzionale sull'equilibrio di bilancio alla luce delle norme dell'Unione: l'interazione tra i livelli europeo e interno*, in Riv Dir Internazionale, Fasc. I, 2014

<sup>11</sup> Sentenze *Viking* e *Laval* rispettivamente dell'11 e del 18 dicembre 2007.

effettui il bilanciamento tra libertà del mercato e diritti sociali, la risposta che proviene dalla lettura delle stesse sentenze della Corte sembra essere nel senso di una apparente simmetria tra diritti economici e sociali e, nello stesso tempo, di una preferenza ad affrontare questo problema caso per caso, nel rispetto del principio di proporzionalità. Non contesto questa simmetria. Segnalo, tuttavia, che in tutte le sue sentenze la Corte la nega di fatto, perché tende, alla fine, a mettersi nell'angolo visuale dei diritti economici e di proprietà a preferenza di quelli sociali. Essa tende, cioè, a chiedersi entro quali limiti la tutela dei diritti sociali sia compatibile con la libertà di mercato e non anche in che misura quest'ultima sia compatibile con i diritti sociali. Ne discende una propensione di fatto a continuare a privilegiare le norme del mercato e della concorrenza rispetto agli altri diritti fondamentali tutelati dall'Unione. Dice bene Syrpis<sup>12</sup> al riguardo che, in questa fase storica, ad una simmetria di principio fa riscontro un'asimmetria applicativa.

*1.2. Le politiche fiscali.* Sul versante delle politiche fiscali il quadro attuale mi pare ancora meno incoraggiante per quanto attiene sia all'armonizzazione che al coordinamento.

Occorre prendere atto, infatti, che – come ho già detto – tutte le iniziative della Commissione rivolte alla creazione di regimi fiscali comuni, anche opzionali, in materia di imposte dirette si sono infrante sullo scoglio, insuperabile, della regola del consenso unanime. Penso, ad esempio, alla proposta di direttiva sulla base imponibile consolidata comune (nota con l'acronimo di CCCTB) delle imprese multinazionali

---

<sup>12</sup> P. SYRPIS, *Reconciling Economic Freedoms and Social Rights – The Potential of Commission v. Germany (Case C-271/08, Judgment of 15 July 2010)*, in *Industrial Law Journal*, 2011, p. 222 ss.



o, ancora, allo schema pilota di *Home State Taxation* per le imprese di dimensioni più contenute, temi su cui una seria discussione tra gli Stati membri non è neppure mai iniziata. Penso, ancora, alla proposta di direttiva sulla c.d. *Tobin Tax* che - indipendentemente dalla sua accettabilità teorica e dalla sua effettiva praticabilità - fatica a fare passi significativi pur nel quadro della cooperazione rafforzata degli 11 Stati aderenti e, dunque, in un contesto che per definizione dovrebbe comprendere solo Stati *like-minded*.

Qualche segnale positivo proviene unicamente dall'azione di coordinamento intrapresa dalla Commissione sul fronte del contrasto all'elusione fiscale, ove il raggiungimento del consenso dei principali Stati europei risulta più agevole, specie in un contesto di crisi, come quello attuale, che mette a nudo le debolezze di molti bilanci pubblici. Su questa strada l'UE è incalzata dalle recenti, decise prese di posizione del G20 espresse in numerosi *statements* di questi ultimi anni e rafforzate dall'indagine svolta sul tema dall'OCSE (si pensi al c.d. BEPS-Base Erosion and Profit Shifting).

Il fatto è che gli ostacoli all'armonizzazione fiscale sono fortissimi e non si risolvono nella sola regola dell'unanimità. Basta pensare che nell'attuale fase storica il divieto della *tax competition* tra gli Stati stessi - che dovrebbe essere uno strumento essenziale di integrazione comunitaria e di smantellamento del *dumping* fiscale tra gli Stati - è limitato ad alcune ipotesi di concorrenza fiscale, considerate dannose e sleali in ragione della loro idoneità a incidere sulla localizzazione delle attività produttive all'interno degli Stati. Questi timidi indirizzi comunitari sono insufficienti a garantire le

legislazioni nazionali contro l'abuso della *tax competition*. Almeno in questa fase storica restano, infatti, fuori dal divieto tutte le numerose, rilevanti diversità nella tassazione delle imprese e, in particolare, quelle che si risolvono in regimi generali di bassa tassazione dell'utile societario, applicabili indistintamente a residenti e non.

In un'area che dovrebbe essere economicamente integrata, a moneta unica e nella prospettiva di un'unione anche politica, queste disarmonie non possono non rappresentare un rilevante costo del sistema produttivo europeo, costituito dal non pieno sfruttamento delle potenzialità dell'integrazione. Non è facile capire come trattamenti differenziati offerti da un singolo Stato, solo perché generalizzati, possano ritenersi non dannosi per la comunità degli Stati, coerenti con il buon funzionamento del mercato e non produttivi di gravi distorsioni nella localizzazione delle attività d'impresa; quindi, non armonizzabili e nemmeno coordinabili. In questi ultimi anni ha aggravato la situazione l'inevitabile avvento dell'economia digitale, le cui caratteristiche di immaterialità consentono alle imprese OTT operanti nel settore di ridurre con grande facilità il carico fiscale e di erodere le basi imponibili, trasferendo legalmente i profitti nei paesi a più bassa fiscalità e, quindi, anche in quei paesi, appartenenti all'UE, che assicurano un regime privilegiato della *corporation tax* in termini sia di minori aliquote che di composizione delle basi imponibili.

Finché, dunque, permarranno queste ampie possibilità di *tax competition* tra Stati, l'UE non potrà mai essere nella condizione di svolgere politiche fiscali comuni, quanto meno sul fronte delle imposte dirette.

## **2. Nella prospettiva dell'edificazione di un futuro Stato federale europeo.**

In una situazione così incerta e contrastata, non ci resta forse che abbandonare l'esame delle vigenti disposizioni comunitarie in tema di giustizia sociale e fiscale e provare a ragionare ponendoci, una volta tanto, nella prospettiva teorica – da tutti auspicata, ma di difficile immediata realizzazione sul piano politico – dell'edificazione di un futuro Stato federale europeo e, soprattutto, dell'accelerazione del percorso in questa direzione. Da dove si dovrebbe cominciare?

Si è visto che la vigente disciplina comunitaria è stata, almeno finora, il frutto di una scelta dei paesi membri di rinunciare a creare un sistema sociale europeo che assicuri, quantomeno, una garanzia reale minima comune che si sovrapponga a quello dei singoli Stati. E si è visto anche che coerente con questa scelta è stata la creazione di un'Unione Europea che non dispone in proprio di quelle risorse tributarie che le consentano di svolgere tali politiche sociali redistributive minime.

Se così è, è evidente che solo una diversa architettura istituzionale dell'UE nella direzione di un'unione politica – e cioè di uno stato federale con Parlamento rafforzato e con tutte le istituzioni che rispondono ad esso – potrebbe consentire di capovolgere questa rinunciataria impostazione e la stessa scala di valori che ne è alla base. Si tratterebbe, in particolare, di fare ciò che teoricamente tutti auspichiamo: uscire dall'attuale *empasse*, ponendo rimedio al *deficit* democratico e superando lo *status quo* sia sul piano istituzionale che su quello delle *policies*. Sul piano istituzionale, bisognerebbe

modificare i Trattati e conseguentemente ridimensionare il Consiglio europeo, rilanciare il metodo sovranazionale e conferire all'UE una propria capacità fiscale. Sul piano delle *policies*, bisognerebbe realizzare politiche sociali e fiscali realmente redistributive fra gli Stati membri, incrementare il bilancio dell'Unione, mutualizzare il debito, emettere gli *Eurobond*, attuare l'Unione Bancaria come conseguenza naturale di quella monetaria e soprattutto – per ciò che qui a noi interessa – attribuire alle istituzioni europee il potere di stabilire democraticamente tributi propri quali fonti di finanziamento di politiche sociali comuni.

La politica al momento rifugge dal prendere una decisione in questo senso. Si limita ambigualmente a portare avanti l'integrazione non modificando i Trattati e ponendosi l'obiettivo anacronistico di avere più integrazione, più responsabilità collettiva, senza però una corrispondente rinuncia alla sovranità. Il rischio è che se ci si muove a piccoli passi verso questa direzione si rinvia non ad un'unione politica, bensì, forse involontariamente, ad una terra di nessuno con responsabilità indefinite.

*2.1. Un sistema consolidato di maggiore giustizia sociale.* Nella indicata prospettiva, sarebbe innanzitutto necessario potenziare il quadro giuridico di Maastricht in modo che il sistema finanziario europeo sia più robusto e le regole di bilancio e i meccanismi anticrisi più efficaci, senza dover stipulare, volta per volta, accordi che, essendo intergovernativi, sono fuori dai (seppur connessi ai) Trattati. Sul piano della giustizia sociale e di quella fiscale bisognerebbe far sì che i solenni richiami ai diritti sociali e ai valori solidaristici, ora

presenti nei Trattati, non rimangano relegati allo stadio delle raccomandazioni e della *soft law* imposte dalla regola dell'unanimità. Dovrebbero, invece, tradursi in impegni volti a delineare, prima, e ad attuare, poi, politiche decise a maggioranza dal Parlamento europeo.

Bisognerebbe, innanzitutto, affidare alle istituzioni europee il compito di fissare vincolanti *standard* minimi garantiti a tutti i cittadini europei oltre che alle persone di provenienza extracomunitaria (almeno quelli) equiparabili ai cittadini, lasciando naturalmente libero ciascuno Stato di incrementare quantitativamente e di migliorare qualitativamente tali *standard* sulla base dei propri autonomi meccanismi di finanziamento del *welfare*. In tal modo, si raggiungerebbe l'importante obiettivo di tener ferma la responsabilità degli Stati per le politiche sociali che superano i predetti *standard* e, nel contempo, di costruire la clausola sociale orizzontale non già, come avviene attualmente, come una previsione di carattere procedimentale e finalistico, ma come garanzia di un nucleo essenziale di diritti sociali assicurato a tutti i cittadini europei.

Carattere vincolante dovrebbe, inoltre, essere attribuito allo strumento del reddito minimo garantito, che la strategia «Europa 2020» ha indicato come il più idoneo a ridurre il tasso di povertà (almeno del 20% in dieci anni) e che la maggior parte dei paesi europei ha recepito nei relativi ordinamenti.

Le suddette regole – e le altre relative alle politiche occupazionali e di crescita contemplate dai Trattati (soprattutto da quello di Amsterdam) – se fossero applicate con carattere vincolante dalle istituzioni di uno Stato federale, diverrebbero gli strumenti di

politica sociale più idonei per gestire democraticamente con maggiore successo anche crisi recessive, come quella attuale, senza subire i *diktat* e le resistenze pervicaci fatte valere anche in via intergovernativa da una minoranza di Stati dell'Eurozona. Voglio dire con ciò che l'alternativa all'austerità indiscriminata prodotta da tali *diktat* non può essere costituita solo dalle, seppure apprezzabili, politiche congiunturali keynesiane dirette a rafforzare la domanda nel mercato attraverso la spesa pubblica. Deve essere anche strutturale e permanente. Deve risolversi, cioè, in un sistema consolidato di maggiore giustizia sociale che solo un assetto democratico federalista, con la condivisione degli obblighi e dei poteri che comporta, può garantire.

2.2. *L'armonizzazione dei sistemi fiscali.* Una *governance* economica unica dell'UE richiederebbe, dunque, anche entrate tributarie proprie e, quindi, l'attribuzione alla stessa di una potestà normativa di imposizione legittimata dal voto del Parlamento europeo che le consenta di svolgere proprie politiche allocative, stabilizzatrici e redistributive. Il principio democratico del *no taxation without representation* deve valere anche al contrario: *no representation without taxation*<sup>13</sup>. Non si può avere, insomma, centralizzazione delle politiche monetarie e sociali senza avere nel contempo disponibilità di entrate proprie, che si accompagnano a quelle che compongono il sistema tributario dei singoli Stati e degli enti substatali. Un fisco europeo è un passaggio essenziale perché l'Unione europea prenda il

---

<sup>13</sup> Così anche A. PADOA SCHIOPPA, *Improving effectiveness of the Institutions*, in *Institutional Reforms in the European Union*, Memorandum for the Convention, Rome 2002, pp. 105-130.

posto dello Stato sociale come coproduttore di sicurezza per i suoi cittadini.

Il gettito dei tributi federali dovrebbe, in particolare, essere destinato al finanziamento sia di specifici interventi, sia di un piano europeo di sviluppo, avendo di mira la copertura delle spese *standard* per la protezione sociale, fino a creare un giorno – con l’eventuale aggiunta del gettito derivante dalla ripartizione di “imposte comuni” (di tipo tedesco) decisa dal Parlamento europeo e da quelli nazionali – l’embrione di un bilancio federale. Il perimetro entro cui è possibile avviare questo processo dovrebbe essere quello dell’area Euro, dove si è manifestata una sempre crescente interdipendenza sul versante della gestione dell’economia e della moneta e dove, quindi, è possibile prevedere maggiori sviluppi del progetto federale. Sotto questo profilo mi pare condivisibile la proposta, avanzata da Jean-Claude Trichet<sup>14</sup>, di istituire un ministero delle finanze dell’area Euro che avrebbe la responsabilità di attivare la federazione economica e fiscale, oltre che di gestire l’Unione Bancaria e gli strumenti di controllo della crisi, quale il Meccanismo Europeo di Stabilità (MES).

In questo senso, del resto, si esprimevano alla fine del 2012 in una dichiarazione congiunta van Rompuy, Barroso, Juncker e Draghi. Essi dicevano che la capacità fiscale autonoma: *a)* deve essere neutrale dal punto di vista della pressione fiscale complessiva e del livello della spesa pubblica; *b)* non deve essere uno strumento per la gestione delle crisi e, neppure, *c)* un canale permanente e unidirezionale di trasferimento perequativo da alcuni paesi verso altri.

---

<sup>14</sup> J.C. TRICHET, *Governance economica europea. Verso una federazione economica e fiscale per eccezione*, pubblicato nella rivista *Il Mulino*, 2013, 2, pp. 273-280

È chiaro che la messa in comune a livello europeo di talune politiche attualmente di competenza degli Stati – penso, ad esempio, alle politiche di difesa e alle connesse spese militari – dovrebbe, comunque, produrre l'effetto positivo di riduzione dei *budget* nazionali. Il trasferimento di spese dagli Stati nazionali a quello federale e la creazione di un sistema fiscale europeo dovrebbero, in particolare, portare alla parallela diminuzione dei carichi del livello di governo statale e, conseguentemente, al «dimagrimento» dei sistemi fiscali nazionali.

*2.3. Il controllo dei fenomeni di concorrenza fiscale intracomunitaria e possibili tributi propri europei.* La formazione di un governo federale dotato di sovranità fiscale avrebbe, sul piano delle politiche fiscali, anche il vantaggio di consentire la messa sotto controllo di quegli indicati deleteri fenomeni di concorrenza fiscale intracomunitaria sempre più favoriti dal processo di globalizzazione e dall'espansione dell'economia digitale.

La concorrenza verso il basso dovrebbe essere fortemente limitata sul piano sia interno all'UE che internazionale.

Sul piano interno, un governo federale europeo dovrebbe riprendere, riguardo alle imposte dirette (in particolare, le imposte sul reddito delle persone fisiche), il progetto abbandonato di un'armonizzazione o, quantomeno, di un coordinamento snello e non burocratico delle basi imponibili, delle aliquote e delle misure di incentivo e disincentivo. In ogni caso, dovrebbe promuovere il coordinamento del progressivo aumento della tassazione sui redditi molto elevati, riducendo il timore che i percettori di questi si



sottraggano alle imposte con il cambio di residenza. La stessa cosa varrebbe per la specifica tassazione dei redditi di capitale, che è una misura la cui efficacia va vista insieme a quella del controllo dei movimenti di capitale speculativi all'interno del territorio dello stato federale.

Quanto poi alla tassazione delle società, dovrebbero essere ridotte, quale obiettivo di breve e medio termine, le forti distanze attualmente esistenti nell'ambito UE tra paesi occidentali e paesi dell'Europa dell'Est. Sarebbe preferibile, in ogni caso, un sistema più trasparente, in cui i *tax rate* effettivi non siano significativamente superiori a quelli nominali e le divaricazioni tra risultati economici e basi imponibili siano rappresentate da poche misure selettive di incentivo alle decisioni che generano crescita (innovazione, investimenti produttivi, localizzazione di nuovi rami d'azienda, aumenti di capitale) e recuperino gettito dall'area dei profitti societari meramente speculativi (differenziali da *trading*, operatività in derivati non di copertura, ecc.), oltre che dall'evasione.

L'obiettivo dovrebbe essere quello, a lungo termine, di trasformare l'imposta sui redditi societari in una vera e propria imposta europea sui profitti avente una base imponibile comune. Lo scorso giugno il commissario degli affari economici, Pierre Moscovici, ha al riguardo dichiarato che «la tassazione societaria nell'UE necessita di una riforma radicale. Per favorire la crescita, la competitività e l'equità, gli Stati membri devono unire le proprie forze e tutti devono dare il giusto contributo»<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> *Il Sole 24 Ore*, 17 giugno 2015

Per i soggetti più attivi sui mercati internazionali una normativa unificata di individuazione dell'imponibile avrebbe il vantaggio non solo della semplificazione, ma anche di offrire un gettito che in quasi tutti i paesi euro è compreso tra il 2 e il 3% del PIL (in Italia è il 2,8%, in Grecia l'1,1% e solo in Lussemburgo, Cipro e Malta si supera il 5%). Questo progetto, oltretutto determinare un rilancio più che significativo dell'integrazione, sarebbe compatibile con quella riduzione del prelievo sulle imprese che, specialmente in Italia, servirebbe per irrobustire la crescita e che il governo Renzi ha annunciato.

All'imposta sui redditi societari dovrebbero poi aggiungersi alcuni tributi propri che, per le loro caratteristiche meglio si prestano a comporre un sistema fiscale europeo. Secondo la stessa Commissione UE essi sono le imposte ambientali, quelle sulle transazioni finanziarie e quelle sui profitti delle *digital enterprises*, tributi tutti già studiati dalla stessa Commissione e dall'OCSE e già applicati in alcuni Stati nazionali. La loro introduzione consentirebbe anche di raggiungere l'ulteriore obiettivo di compensare la non più rinviabile riduzione delle imposte sui redditi e sul patrimonio.

Sul piano internazionale, dovrebbe essere avviato, con maggiore efficacia e compattezza, un serio contrasto ai paradisi fiscali secondo le pressanti indicazioni provenienti dalle grandi potenze mondiali, di cui i recenti, richiamati *statements* del G20 sono testimonianza.

Per ora, si deve peraltro prendere atto che le poche volte in cui il *trend* negativo ha avuto occasione di invertirsi, ciò è avvenuto solo in conseguenza di fattori esterni all'ambito europeo e non ha,

comunque, riguardato l'imposizione societaria. L'unica regola che ha posto un certo freno alla concorrenza fiscale, alle pianificazioni aggressive e all'evasione internazionale è infatti quella, globale, derivante dall'accordo siglato il 10 ottobre 2014 a Berlino da 58 Paesi, che ha portato allo scambio automatico di informazioni circa i conti esteri tenuti nel sistema finanziario di ogni paese firmatario. E' bastata la determinazione degli USA e di altri importanti Stati a voler automaticamente disporre delle informazioni concernenti i propri residenti per ragioni di sicurezza e di evasione, a rendere impossibile, ai paesi considerati paradisi fiscali, sottrarsi all'accordo. Ad esso hanno dovuto aderire anche il Lussemburgo, oltrechè le Isole Cayman, Singapore e San Marino. Questa forza di pressione è stata, del resto, alla base degli analoghi accordi stipulati in questi giorni dall'Italia con la Svizzera, con il Lichtenstein e con il Principato di Monaco.

Il cammino verso la creazione di un'Unione europea dotata di una maggiore sovranità fiscale dovrebbe cogliere l'occasione offerta da questi accordi e dalla recente creazione dell'Unione Bancaria. Si tratta di uscire, lo ripeto, dalla "stretta" degli accordi intergovernativi, allargare l'ambito della cooperazione fiscale e riprendere, perciò, l'abbandonato progetto di armonizzazione delle basi imponibili, delle aliquote e delle misure di incentivo e disincentivo.

### **3. I principi del consenso, dell'uguaglianza e della capacità contributiva.**

E' evidente che il sistema fiscale di un futuro Stato federale europeo, depurato dai fenomeni di concorrenza fiscale dannosa,

dovrebbe fondarsi sugli stessi principi che reggono, in via di circolarità, i sistemi dei singoli Stati e che, già ora, hanno la loro fonte, oltrechè nelle rispettive Costituzioni, nella stessa Carta di Nizza e nei vigenti Trattati. Tali principi sono quelli del consenso, dell'uguaglianza e capacità contributiva, della solidarietà e della sussidiarietà. Non tutti, però, hanno la stessa valenza e lo stesso regime. Mi soffermo sui primi tre non perché li ritengo più importanti, ma perché, nei momenti di passaggio da un sistema assiologico di valori all'altro, mi sembrano quelli che devono essere integrati e, comunque, più possono incidere sul processo di democratizzazione politica dell'UE.

3.1. Quanto al principio del consenso – che nel diritto interno corrisponde al principio della riserva di legge in materia di prestazioni imposte – esso dovrebbe essere inteso nel senso, più pieno, che i prelievi tributari devono essere democraticamente deliberati dagli organi rappresentativi delle comunità destinatarie dei prelievi stessi; dove il riferimento al consenso sta ovviamente a significare che il prelievo, indipendentemente dallo strumento formale adottato, deve supplire all'attuale *deficit* democratico e avere, perciò, la sua legittimazione nella volontà del popolo e, comunque, dei soggetti abilitati ad imporre prestazioni patrimoniali. Il che significa che, come i tributi statali devono essere deliberati dai parlamenti nazionali, così quelli federali devono essere deliberati dal Parlamento europeo e quelli comuni devono essere decisi da entrambi i parlamenti.

3.2. Quanto al principio di uguaglianza tributaria, esso dovrebbe identificarsi con la giustizia distributiva e con la ragionevolezza, e,

cioè, con la stessa nozione di uguaglianza quale desumibile dalle singole costituzioni nazionali. Esso andrebbe assunto come regola generale e inderogabile, secondo cui alla posizione migliore e di vantaggio occupata nella società dai singoli deve corrispondere un maggiore concorso degli stessi alle pubbliche spese. Nel vigente ordinamento comunitario, invece, l'uguaglianza, ancorché sia entrata in senso proprio come valore fondamentale attraverso l'acquisita vincolatività della Carta dei diritti di Nizza, ai fini fiscali si risolve ancora essenzialmente in un divieto di discriminazione e non ha, quindi, la stessa intensità di tutela che ha nel diritto costituzionale interno e che dovrebbe avere nel diritto di un futuro Stato federale. Ciò avviene perché in forza del "solito" principio di preservazione dei sistemi fiscali nazionali desumibile dai Trattati, nell'ordinamento UE la fiscalità ancora rileva più come un eventuale fattore distorsivo della concorrenza – da limitare, armonizzare, coordinare e controllare in un'ottica neutralista – che come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi<sup>16</sup>.

È in questa ottica che possono infine correlarsi, a livello europeo, la giustizia sociale e quella fiscale e che, di conseguenza, la giustizia sociale può manifestare la sua funzione di parametro qualitativo e, soprattutto, quantitativo delle politiche fiscali funzionali alla sua garanzia. Non è, del resto, difficile per noi europei favorire questa congiunzione e realizzare questa correlazione, trattandosi di cristallizzare valori già esistenti nel tessuto degli ordinamenti

---

<sup>16</sup> Sul punto rinvio al mio *Ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 2° ediz., pp 129 ss

nazionali ed essendo l'Europa orgogliosa delle sue tradizioni liberali e di solidarietà sociale; tradizioni che tutti i paesi, quale che sia l'orientamento politico dei loro governi, hanno assunto come impegno ideale e programmatico. Copertura sanitaria totale, istruzione gratuita dall'asilo fino all'università, assistenza per i meno fortunati, sostegno ai disoccupati e altro hanno rappresentato un segno distintivo di questo impegno, fino a divenire fonte di identità e di orgoglio, specie se lo si mette a confronto con l'esperienza degli USA e con la spietatezza del sistema sociale di quel paese, in parte mitigata dalla riforma sanitaria recentemente realizzata dal presidente Barack Obama.

3.3. Quanto al principio di capacità contributiva, esso, almeno a mio avviso, va ricompreso nel principio di uguaglianza. Dovrebbe essere definito, infatti, come un mero criterio di riparto dei carichi pubblici, espressivo appunto del principio di uguaglianza, e non – come buona parte della dottrina italiana ritiene<sup>17</sup> – un autonomo principio che limita la potestà normativa d'imposizione ai soli tributi che hanno per presupposto le ricchezze tradizionali costituite dal reddito, dal patrimonio e dal consumo. Così inteso, tale principio autorizza il legislatore a colpire anche manifestazioni di ricchezza non patrimoniali, alle sole condizioni che queste siano imputabili a soggetti che godono di una posizione di vantaggio e di soddisfazione di bisogni economicamente valutabile e che il prelievo resista ad un giudizio di ragionevolezza e congruità.

---

<sup>17</sup> Su questa problematica rinvio ai miei *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2° ediz., 2011; *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2012; *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Fasc. 4, 2013, pp. 321-353; *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche Sociali*, 2014, Il Mulino editore, pp. 221-232.

Questa considerazione è importante perché – come ho detto – la gamma dei tributi su cui costruire un sistema fiscale europeo dovrebbe risolversi prevalentemente, oltretutto in un'imposta societaria, in prelievi aventi come presupposto beni della vita individuale che, pur essendo suscettibili di valutazione economica, non sono di natura reddituale o patrimoniale. Il riferimento è, soprattutto, ai tributi ambientali, i quali, secondo una nozione ristretta di capacità contributiva, non potrebbero essere considerati tributi o, addirittura, se lo fossero, potrebbero essere ritenuti costituzionalmente illegittimi (e perciò confiscatori) per violazione del principio di "capacità contributiva qualificata" restrittivamente inteso.

#### **4. La sovranità fiscale dei singoli Stati tra integrazione federale europea e decentramento interno.**

Il federalismo fiscale europeo finora delineato dovrebbe essere, in conclusione, di tipo competitivo con forti profili, però, di solidarismo; un federalismo, cioè, che coniuga l'esigenza di unitarietà impersonata dallo Stato federale con il potere degli Stati nazionali di sottoporre al voto imposte gravanti su basi imponibili armonizzate da essi liberamente scelte, pur sempre in coerenza col sistema comunitario.

Secondo questo modello, si attribuirebbe allo Stato federale europeo il potere di fissare i principi fondamentali e di coordinamento nel rispetto di quelli di diversità e di differenza e, contemporaneamente, si assicurerebbe ai cittadini residenti nelle zone meno sviluppate il diritto di avere, riguardo ai bisogni essenziali, la

garanzia federale dei livelli minimi di prestazione per l'istruzione, la sanità e le diverse forme di assistenza.

Ciò non svuota, come a prima vista potrebbe sembrare, il ruolo degli Stati nazionali. Anzi, oltre a mantenere ad essi una piena capacità nell'istituzione e nell'applicazione dei tributi di loro stretta pertinenza, ne accentua le funzioni sia di coordinamento delle autonomie territoriali substatali, sia di attiva ed essenziale partecipazione al coordinamento per principi fondamentali delle politiche spettanti allo Stato federale.

Insomma, in una prospettiva di tipo federalista il trasferimento di alcuni poteri e funzioni ad una federazione europea di Stati, da una parte, e alle autonomie nazionali, dall'altra, sul piano dei rapporti con lo Stato federale europeo significa la necessità di ripensare uno Stato con sovranità, diciamo così, "sdoppiata" che trabocca verso l'Europa e, perciò, inserito in una struttura comunitaria la cui volontà essa non subisca, ma concorra a determinare e ad attuare nel proprio territorio esercitando la sua potestà di imposizione. Il che dovrà avvenire partecipando all'istituzione di tributi europei, al riparto dei tributi comuni (codecisi), all'armonizzazione dei tributi sul reddito e, soprattutto, alla realizzazione delle politiche sociali, pure comuni, da finanziare. Sul piano dei rapporti con gli enti substatali, significa l'esigenza di avere uno Stato organizzato al suo interno in modo da garantire e delimitare l'autonomia finanziaria di tali enti e, nel contempo, assicurare il finanziamento perequato delle necessarie protezioni sociali. Uno Stato – lo ribadisco – che per avere questi connotati dovrà essere meno provinciale e più "universalistico" e



comunque titolare, verso l'alto e verso il basso, di pregnanti poteri di raccordo e di coordinamento nella (re)distribuzione dei carichi.

Evidentemente, questo è solo un astratto, schematico, forse utopistico ordito istituzionale: spetterà nei prossimi anni ai singoli Stati dell'Europa e agli organi comunitari riempirlo di contenuti se, passate le odierne intemperie, il progetto federalista dovesse riprendere il suo cammino.

Franco Gallo