

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE  
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE  
VICTOR UCKMAR  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO  
CESARE GLENDI  
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI  
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA  
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



Wolters Kluwer  
Italia

CEDAM

## GIUSTIZIA SOCIALE E GIUSTIZIA FISCALE NELLA PROSPETTIVA DELL'UNIFICAZIONE EUROPEA (\*)

**Sintesi:** L'Autore affronta il tema della giustizia sociale e di quella fiscale nella prospettiva del completamento dell'unificazione europea. A tal fine prende le mosse da una ricognizione sintetica delle linee essenziali delle politiche sociali e fiscali portate avanti dalle istituzioni europee fino al trattato di Lisbona. Passa poi ad esaminare la situazione venutasi a creare all'indomani di tale trattato, arrivando alla conclusione che, almeno allo stato attuale, l'ordinamento comunitario, come interpretato dalla Corte di giustizia, non esalta la funzione distributiva e nemmeno consente di dare una precisa risposta alla domanda di fondo circa il lato da cui deve pendere la bilancia dei diritti economici e di quelli sociali. Definisce, infine, per le grandi linee quelli che, a suo avviso, potrebbero essere i tributi propri di uno Stato federale europeo, individuando i principi fondamentali di garanzia cui essi dovrebbero ispirarsi.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Politiche sociali e politiche fiscali nel percorso della costruzione comunitaria. – 3. Situazione attuale e prospettive future delle politiche sociali e fiscali all'indomani del trattato di Lisbona. – 4. Politiche sociali e politiche fiscali nella prospettiva di un futuro Stato federale europeo. – 5. La sovranità fiscale dei singoli Stati tra integrazione federale europea e decentramento interno.

### 1. – *Premessa*

La crisi economico-finanziaria di questi anni ha riaperto la polemica tra chi trae lo spunto dai suoi effetti negativi per trovare nuovi motivi di sfiducia nell'Europa come unione economico-monetaria e, a maggior ragione, come Stato federale e chi, invece, ritiene che essa sia una preziosa occasione per accelerare l'evoluzione dell'UE verso una vera e propria comunità politica sopranazionale, retta dai principi di democraticità, uguaglianza, solidarietà e sussidiarietà.

Naturalmente sono dalla parte di questi ultimi. Non nego, infatti, che l'attuale indubbio squilibrio tra banche centrali e parlamenti, la finanziarizzazione dell'economia mondiale e la responsabilità delle banche d'affari nella crisi finanziaria globale costituiscano gravi eccessi

---

(\*) È il testo della «lecture Spinelli» tenuta dall'Autore il 12 dicembre 2013 presso l'Università degli studi di Torino su invito del Centro Studi sul Federalismo.

del potere economico-finanziario, ostativi di una reale integrazione europea. Sono, però, convinto che tali eccessi non possono giustificare le ossessioni antiliberiste alla Wolfgang Streeck (1), che porterebbero allo smantellamento dell'euro e alla reintroduzione delle monete nazionali. Dovrebbero, anzi, potenziare il progetto federalista di democratizzazione politica dell'Unione europea e di creazione di un'entità sovranazionale che sia in grado di contrastare le politiche neoliberaliste e di bilanciare i diritti economici con quelli sociali.

Ha ragione Habermas (2) quando, rispondendo a Streeck, ci ricorda che il rilancio politico dell'Unione è l'unica via per salvare la democrazia e riconciliarla con il mercato. Il fatto che attualmente ci sia una forte, troppo forte, tensione tra capitalismo e democrazia e che viviamo in un clima che egli chiama di «federalismo direttivo dell'UE», sganciato dai meccanismi della rappresentanza democratica, dovrebbe convincerci che la democrazia in Europa può salvarsi solo realizzando un'autentica unità politica europea: una comunità capace – come dice Alberto Martinelli nel suo *Mal di nazione* (3) – di fornire ai cittadini europei una prospettiva del «noi» che si prenda a cura gli interessi di tutti e non solo dei propri connazionali.

Ed ha ragione ancora Habermas quando critica il progetto *Blueprint* della Commissione del novembre 2012 non per le riforme, astrattamente giuste, che esso propone, consistenti nelle linee direttive per il coordinamento delle politiche economiche e fiscali, nel bilancio europeo con proprie imposte e stimoli agli investimenti pubblici, nelle emissioni di *eurobond* e nella creazione di fondi antispeculativi. Egli le critica perché le ritiene eccessivamente tecnocratiche, disancorate dalla società civile, troppo vaghe e dilazionate nel tempo, rimesse, come sono, ad una revisione dei Trattati da effettuare alla fine del percorso proposto e quindi all'attuazione, sempre dilazionata, della democrazia.

Il traguardo della costruzione di uno Stato federale europeo avrebbe bisogno, dunque, di una riforma dei Trattati europei che ridisegni l'architettura istituzionale dell'UE, in modo da sciogliere quel nodo, che attualmente la stringe, derivante dal parallelo sviluppo del metodo sovranazionale e di quello intergovernativo. Come dice Giuliano Amato (4), siamo giunti ormai al paradosso di avere due esecutivi: da un lato, la Commissione, che nel corso degli anni è stata collegata in mo-

---

(1) W. Streeck 2013, *Gekaufte Zeit: Die vertagte Krise des demokratischen Kapitalismus*, Berlin, Suhrkamp; tr. It. *Tempo guadagnato. La crisi rinviata del capitalismo democratico*, Bologna, Il Mulino.

(2) J. Habermas 2013, *Democracy, Solidarity and the European Crisis*, conferenza all'Università di Leuven, 26 aprile 2013.

(3) A. Martinelli, *Mal di Nazione. Contro la deriva populista*, Milano, 2013.

(4) G. Amato, *La strada federalista e parlamentare verso un'Europa a più forte legittimità*, in *Aspenia online*, 22 gennaio 2013.

do sempre più stringente al Parlamento europeo secondo le logiche della forma di Governo parlamentare; dall'altro, il Consiglio, che è espressione invece di un'impostazione intergovernativa ed è divenuto, con il trattato di Lisbona, una vera e propria istituzione cui è conferito il compito di dettare la politica generale dell'Unione.

Dico subito che, delle due ricordate forme di legittimazione democratica dell'UE che attualmente si contendono il campo, la mia preferenza va a quella sovranazionale, che chiamerei dei federalisti tradizionali. Sono, infatti, d'accordo con chi, come appunto Giuliano Amato (5), richiamando il pensiero degli anni '30 degli ordoliberali dell'Università di Friburgo, osserva che è proprio del principio di democrazia avere come pilastro della comunità non la *leadership* dei capi, ma le regole del Parlamento. È, del resto, la stessa Germania che, pur essendo attualmente favorevole al metodo intergovernativo per ragioni – diciamo così – di convenienza, richiede, attraverso le sentenze del suo tribunale costituzionale, che le decisioni adottate con tale metodo dalla UE siano legittimate dal suo Parlamento, e cioè da quella istituzione democratica attraverso la quale transita necessariamente ciò che il Governo decide (6).

Non condivido, perciò, la diversa opinione di chi – come Fabbrini e Micossi (7) –, pur essendo contrario al metodo intergovernativo, vorrebbe ricercare la legittimazione delle istituzioni europee negli stessi stati nazionali e non direttamente nei relativi popoli e predilige l'elezione del Presidente del Consiglio da parte di un collegio di grandi elettori nominati dai parlamenti nazionali o direttamente dagli elettori. Si assegna, infatti, un ruolo troppo centrale al Presidente del Consiglio a scapito della Commissione, la quale si limiterebbe così ad assisterlo nelle sue funzioni di Governo.

La preferenza per la proposta dei federalisti tradizionali è anche legata alla mia idea, di cultore del diritto tributario, che un sistema fiscale federale europeo, quale quello che tenterò di esporre in prosieguo, non può che essere costruito in osservanza al principio – cardine delle democrazie parlamentari – di *no taxation without representation*, e cioè nel rispetto di un principio che richiede necessariamente l'esistenza di un sistema di legittimazione democratica e popolare.

Ne consegua che, una volta fatta la scelta a favore del federalismo

---

(5) G. Amato 2013, *Il pilastro delle regole e la leadership dei capi*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 agosto 2013.

(6) Sul punto è sufficiente rinviare alle condivisibili considerazioni di Cesare Salvi, *Democrazia e stato sociale: dalla Germania buone notizie per l'Europa*, relazione al Seminario di Astrid su «*La sentenza del Bundesverfassungsgericht sulla costituzionalità del trattato di Lisbona i suoi effetti sulla costruzione dell'Unione Europea*» – Roma, 21 settembre 2009, in [www.astrid-online.it](http://www.astrid-online.it).

(7) Vedi S. Fabbrini - S. Micossi, *Una proposta istituzionale per l'Europa: legittimazione ed efficienza*, in [www.aspeninstitute.it/aspensia-online/article/una-proposta-istituzionale-1%E2%80%99europa-legittimazione-ed-efficienza](http://www.aspeninstitute.it/aspensia-online/article/una-proposta-istituzionale-1%E2%80%99europa-legittimazione-ed-efficienza).

tradizionale, l'unica via per uscire dall'attuale crisi e porre rimedio al deficit democratico sta nel superamento dello *status quo*, sia sul piano istituzionale che su quello delle *policies*. Il che significa: sul piano istituzionale, ridimensionare il Consiglio europeo, rilanciare il metodo sovranazionale e conferire all'UE una propria capacità fiscale; sul piano delle *policies*, realizzare politiche sociali e fiscali redistributive tra gli Stati membri, incrementare il bilancio dell'Unione, mutualizzare il debito, emettere gli *eurobond* ed attuare l'unione bancaria.

Su queste generali premesse si fonderanno le mie osservazioni sul tema specifico della giustizia sociale e di quella fiscale, nella prospettiva del completamento dell'unificazione europea. Prenderò, in particolare, le mosse da una molto sintetica ricognizione delle linee essenziali delle politiche sociali e fiscali portate avanti dalle istituzioni europee fino al Trattato di Lisbona, per passare poi ad esaminare la situazione venutasi a creare all'indomani di tale Trattato. Tenterò, infine, sia di definire per le grandi linee quello che, a mio avviso, potrebbe essere il sistema fiscale di uno Stato federale europeo, sia di individuare i principi fondamentali di garanzia che dovrebbero ispirarlo.

## 2. – Politiche sociali e politiche fiscali nel percorso della costruzione comunitaria

2.1. – È noto che nell'originario assetto dei Trattati le politiche sociali non formavano oggetto di una specifica competenza delle istituzioni europee. Ciò si doveva alla prevalenza dell'impostazione tedesca, fortemente influenzata dalla ricordata scuola ordoliberalista (8), secondo cui l'armonizzazione dei sistemi sociali nazionali avrebbe dovuto essere l'automatica conseguenza del processo di integrazione dei mercati (9).

Il recepimento di tale visione – dapprima nei rapporti Ohlin (10) e Spaak e poi negli stessi Trattati (11) – rispondeva, dunque, ad un

---

(8) Mi riferisco al modello teorico di scissione della dimensione sociale dall'istituzionalizzazione di un sistema europeo di concorrenza non distorta, su cui si veda C. Joerges, *What is Left of the European Economic Constitution? A Melancholic Eulogy*, in *European Law Review*, 2004, 471.

(9) Ne risultò, perciò, sconfitta la diversa posizione francese e in particolare del suo primo ministro socialista Guy Mollet, che si era battuto affinché l'armonizzazione delle politiche sociali nazionali – ivi compreso il finanziamento dei sistemi previdenziali – formasse oggetto delle prerogative della nuova Comunità economica europea quale condizione dell'integrazione dei mercati degli stati membri.

(10) Il riferimento è al rapporto redatto dalla commissione di esperti dell'OIL presieduta da Bertil Ohlin.

(11) Recepimento reso evidente dal disposto dell'art. 117, par. 2 dell'originario Trattato Cee, a mente del quale *gli Stati membri ritengono che una tale*

originario, duplice ordine di esigenze: da un lato, quella di impegnare le neonate istituzioni europee prioritariamente nella costruzione del mercato comune; dall'altro, quella di assicurare il pieno rispetto della sovranità degli Stati membri nella sfera delle politiche sociali e redistributive, tutte rigorosamente riservate ai processi democratici nazionali. In questa prospettiva, i ridotti poteri assegnati alla Comunità in materia di politica sociale si ponevano in una logica di «mera compensazione degli effetti socialmente indesiderabili dell'integrazione economica» (12).

Anche la fase delle grandi direttive di armonizzazione in materia di crisi d'impresa (13) – fase che, pure, non può essere sottovalutata in quanto espressiva di un primo distacco dall'impostazione ordoliberale – deve inquadrarsi in una prospettiva funzionalista (14), tesa alla creazione di regole comuni in campo sociale orientate unicamente alla non distorsione della concorrenza. Questa fase si è, comunque, esaurita in un lasso di tempo relativamente breve (15), mostrando così la fragilità delle prospettive di armonizzazione delle norme sociali rimesse al difficile consenso unanime degli stati nazionali.

Un percorso simile ha caratterizzato le politiche fiscali europee. Al riguardo, va distinta l'area dell'imposizione indiretta da quella delle imposte dirette.

Quanto alla prima, l'espressa previsione nei Trattati di regole rivolte all'armonizzazione delle imposte immediatamente riferibili ai beni e alla loro circolazione ha prodotto risultati senz'altro positivi. Basta pensare all'adozione con direttiva di un modello unico europeo del tributo sul valore aggiunto (la nostra iva) e di quello sulla fabbricazione dei prodotti (le accise) e, addirittura, alla previsione di un unico tributo nel settore doganale, applicato nei paesi membri senza alcun passaggio parlamentare e, quindi, solo come conseguenza automatica del-

---

*evoluzione* [vale a dire quella relativa alla promozione del miglioramento delle condizioni di vita e di lavoro della mano d'opera] *risulterà sia dal funzionamento del mercato comune, che favorirà l'armonizzarsi dei sistemi sociali, sia dalle procedure previste dal presente Trattato e dal ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative.*

(12) Si veda L. Mechi, *La costruzione dei diritti sociali nell'Europa a sei (1950-1972)*, in *Memoria e Ricerca*, 2003, 79.

(13) Il riferimento è alla direttiva del 1975 sui licenziamenti collettivi, a quella del 1977 sul trasferimento d'azienda e a quella del 1980 sulla tutela dei lavoratori di fronte all'insolvenza dell'impresa.

(14) Riprendo, in questo senso, la distinzione tratteggiata da M. D'Antona, voce *Sistema giuridico comunitario*, in AA.VV., *Dizionario di diritto del lavoro*, a cura di A. Baylos Grau-B. Caruso-M. D'Antona-S. Sciarra, Bologna, 1996, 22, tra la prospettiva, appunto, funzionalista delle direttive e quella «coesiva», riferita alle direttive rivolte alla promozione di valori sociali comuni non legati alla logica del funzionamento del mercato comune.

(15) Come conferma T. Treu, *Le regole sociali europee: quali innovazioni?*, in *Europa e diritto privato*, 2004, 34.

la cessione di sovranità avvenuta con la sottoscrizione dei Trattati di Roma *ex art. 11 Cost.*

Più complesso è il quadro nel settore dell'imposizione diretta, ove il mancato progresso sulla via dell'armonizzazione è dovuto agli stessi motivi menzionati per la sfera delle politiche sociali, e cioè alla mancanza di norme espresse che prescrivessero l'armonizzazione in tale settore impositivo; mancanza giustificata dall'originaria convinzione che le imposte dirette costituissero uno strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito di competenza esclusiva dei paesi membri.

Ciò, naturalmente, non ha impedito che con l'avanzare della costruzione comunitaria le istituzioni abbiano progressivamente preso coscienza, quantomeno sul piano teorico, dell'opportunità di un adeguamento delle imposte nazionali ad un modello comune. Ricordo, in proposito, gli studi promossi dalla Commissione che vedevano con favore l'armonizzazione delle imposte sui redditi nazionali (16) e, soprattutto, le proposte di direttiva volte a favorire i processi di concentrazione delle imprese (17); proposte che, nelle intenzioni della Commissione, avrebbero dovuto costituire la tappa iniziale di un più ampio «Programma d'armonizzazione delle imposte dirette» (18). Ma anche tale ambizioso progetto si è incagliato nella regola dell'unanimità, la quale, attribuendo a ciascuno Stato potere di interdizione, ha portato, nel corso del tempo, ad una sostanziale stasi del processo di armonizzazione.

2.2. – A partire dalla seconda metà degli anni Ottanta e, in via progressivamente più raffinata, nel corso degli anni Novanta (19) fino al Duemila, l'UE si è, quindi, vista costretta a ripiegare sul mero coordinamento delle politiche sociali, in vista del perseguimento di alcuni

---

(16) Si vedano, in particolare, il *Rapporto Neumark* del 1962 e il *Rapporto Segrè* del 1966.

(17) Si vedano le proposte di direttiva del 16 gennaio 1969 sui regimi fiscali applicabili, rispettivamente, alle riorganizzazioni societarie e alle distribuzioni di utili tra società madri e filiali di Stati membri diversi.

(18) Si veda la comunicazione della commissione al Consiglio del 26 giugno 1967, *Programma d'armonizzazione delle imposte dirette*, in *Bollettino delle Comunità europee*, Supplemento n. 8 del 1967, 6-21.

(19) Nell'ambito delle politiche sociali l'abbandono dell'armonizzazione per direttive in favore di modelli di intervento miranti alla convergenza piuttosto che alla standardizzazione normativa si fa risalire all'Atto Unico europeo del 1986. Quanto all'ambito delle politiche fiscali, se è vero che la comunicazione della Commissione che delinea il coordinamento in ambito fiscale è del 1997, va rilevato che l'abbandono del progetto di armonizzazione complessiva delle imposte sui redditi (c.d. *throughout approach*) in favore di una strategia concentrata su singoli aspetti aventi rilevanza transfrontaliera della fiscalità delle imprese (c.d. *piecemeal approach*) può farsi risalire già alla fine degli anni Ottanta, con l'approvazione delle direttive sulla tassazione dei dividendi transfrontalieri e sulle riorganizzazioni societarie aventi carattere *cross border*.



selezionati obiettivi comuni. In questa ottica essa si è data, in effetti, carico di tali politiche, ma, anziché procedere sul binario (morto) di un adeguamento dei sistemi sociali e fiscali nazionali ad un modello comune, si è limitata ad un «Governo delle differenze» (20) proprie di tali sistemi, facendo ricorso a fonti di carattere «non legislativo» – la c.d. *soft law* – per superare l’ostacolo dell’unanimità.

È così accaduto che anche la positiva strategia varata a Lisbona nel 2000, diretta a prefigurare una nuova «rotta sociale» dell’UE ancorata al catalogo dei diritti inseriti nella Carta di Nizza, è rimasta affidata, in ultima analisi, a tali deboli forme di *governance*. Il metodo aperto di coordinamento adottato si è risolto, infatti, solo nella fissazione di taluni obiettivi a livello comunitario del cui raggiungimento gli Stati erano chiamati a rendere conto alle istituzioni europee, senza che, peraltro, sorgessero a loro carico vincoli giuridici in senso stretto (21).

Lo stesso è avvenuto sul fronte dell’imposizione diretta. Le indicazioni contenute in raccomandazioni, *guidelines*, accordi multilaterali, note interpretative, comunicazioni e risoluzioni hanno svolto un apprezzabile ruolo di supervisione, stimolo ed indirizzo per la politica fiscale degli stati membri (22), ma pur sempre in termini di mero coordinamento.

Deve dirsi che a questo percorso non lineare dell’integrazione positiva delle politiche sociali e fiscali ha fatto in qualche modo da contraltare un certo attivismo della Corte di giustizia. Essa, facendo leva sul principio di non discriminazione in base alla nazionalità e sulle connesse libertà fondamentali, è giunta infatti a censurare sotto molteplici profili le norme nazionali dei settori lavoristico-previdenziale e tributario.

Ciò è avvenuto attraverso un meccanismo che la dottrina ha chiamato di «trasformazione indotta» delle regole sociali e tributarie nazionali, meccanismo che ha agito, di norma, per «sottrazione» delle disposizioni interne contrarie al diritto comunitario, ma non di rado –

---

(20) Come si esprime L. Torchia, *Il governo delle differenze. Il principio di equivalenza nell’ordinamento europeo*, Bologna, 2006.

(21) Si veda F. Bano, *Diritto del lavoro e nuove tecniche di regolazione: il soft law*, in *Lavoro e diritto*, 2003, 48 e ss.; M. Massa, *Modelli e strumenti del governo delle politiche sociali a livello nazionale e comunitario*, in AA.VV., *La garanzia dei diritti sociali nel dialogo tra legislatori e Corte Costituzionale*, a cura di Bianchi, Pisa, 2006, 30.

(22) Ad esempio, con riferimento alla tassazione dei dividendi, si veda la comunicazione della commissione al Consiglio COM (2003) 810 del 19 dicembre 2003, *Dividend taxation of individuals in the Internal Market*; in merito al regime delle perdite transfrontaliere, si veda la comunicazione della Commissione al Consiglio COM (2006) 824 del 19 dicembre 2006, *Tax treatment of losses in cross-border situations*; quanto, infine, alle *exit taxes*, si veda la comunicazione della Commissione al Consiglio COM (2006) 825 del 19 dicembre 2006, *Exit taxation and the need for co-ordination of Member States’ tax policies*.



ove ai principi enunciati dalla Corte di giustizia corrispondeva un unico modello alternativo – ha agito anche per «addizione» negli ordinamenti nazionali delle regole ritenute coerenti con i Trattati (23). Ma anche tali interventi della Corte di giustizia non hanno potuto dare particolari frutti, dovendo essi in ogni caso essere complanari, e non sostitutivi, rispetto a quelli portati avanti dalle altre istituzioni comunitarie.

### 3. – *Situazione attuale e prospettive future delle politiche sociali e fiscali all'indomani del trattato di Lisbona*

Allo stato attuale, il panorama delle politiche sociali e di quelle fiscali appare, dunque, fortemente contrastato e, comunque, deludente sul piano dei risultati concreti.

3.1. – Per quanto riguarda le politiche sociali, la ricordata strategia di Lisbona del 2000 – ancorata, come si è visto, alla Carta dei diritti di Nizza – ha prodotto, per stessa ammissione del Consiglio (24), 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 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 (25). 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» (26), e non anche da uno sviluppo della nozione di Modello sociale europeo.

A ciò si aggiunga che, indipendentemente dai contenuti dei Trattati e dalla loro interpretazione giurisprudenziale, lo scenario della crisi economica e finanziaria, come tutti ben sappiamo, ha portato gli

---

(23) Si pensi all'emblematica vicenda del metodo di attenuazione della doppia imposizione degli utili societari, ove si è passati, sulla spinta della giurisprudenza comunitaria, dal metodo dell'imputazione a quello dell'esenzione.

(24) 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*.

(25) 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*.

(26) Si veda la Comunicazione (2012) 173, *Verso una ripresa fonte di occupazione*.

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 ordoliberal da cui tutti noi 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*) esprimono certamente la volontà di affrontare insieme le problematiche economiche e quelle sociali, queste ultime, in particolare, sul fronte dell'occupazione. Ciò avviene, tuttavia, attraverso un «approccio integrato» delle rispettive politiche (27), piuttosto che garantendo un'effettiva, autonoma tutela dei diritti sociali. Noi italiani stiamo, del resto, vivendo sulla nostra pelle questa dura esperienza applicativa.

Quale testimonianza della perdurante volontà dell'UE di progredire nella creazione del Modello sociale europeo nell'alveo del richiamato art. 3 del T.U.E., restano, in verità, due fondamentali disposizioni dello stesso Trattato, che gli accordi intergovernativi, per la loro stessa natura, non potevano intaccare ma nemmeno hanno esaltato.

La prima, di cui ho già detto, riguarda l'attribuzione di piena vincolatività giuridica alla Carta di Nizza e al suo catalogo di diritti e libertà fondamentali (art. 6, par. 1, T.U.E.). 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 (28). È rimasta, invece, allo stadio di enunciazione di una regola

---

(27) 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 equordinati di natura economica e sociale.

(28) 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 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 necessa-*

generale, ostando alla sua concreta applicazione l'opposta regola, sancita dall'art. 6 del t.u.e., 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 (29), di attuare le proprie strategie economico-finanziarie tenendo conto delle esigenze occupazionali e sociali. Anche tale clausola, peraltro, pare abbastanza generica e, comunque, potrà acquistare valore solo qualora venisse accolta la proposta interpretativa di inserirla tra i parametri di legittimità degli atti di fonte europea (30).

3.2. – In conclusione, la situazione attuale in tema di giustizia sociale può essere così riassunta.

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. 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

---

*ria 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, par. 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.*

(29) Il riferimento è ai casi in cui si operi in materie per cui è prevista una competenza concorrente (art. 4, par. 2, T.F.U.E.) o un compito di coordinamento e completamento dell'UE rispetto all'azione degli stati (art. 6 T.F.U.E.).

(30) Come sostiene U. Villani, *La politica sociale nel Trattato di Lisbona*, in *Rivista giuridica del lavoro e della previdenza sociale*, 2012, 47.

«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» (31).

Se da questo quadro – diciamo così, confortante per chi ha a cuore un *welfare state* europeo – passiamo a domandarci come si 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 (32) al riguardo che, in questa fase storica, ad una simmetria di principio fa riscontro un'asimmetria applicativa.

3.3. – 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 (CCCTB) delle imprese multinazionali o, ancora, allo schema pilota di *Home State Taxation* per le imprese di dimensioni più contenute, tema 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*, su cui mi soffermerò più avanti, che 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 (timido) 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,

---

(31) Sentenze *Viking* e *Laval* rispettivamente dell'11 e del 18 dicembre 2007.

(32) 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, 222 ss.

come quello attuale, che mette a nudo le debolezze di molti bilanci pubblici.

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 mi sembrano, però, 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, in altri termini, come esse, solo perché generalizzate, possano ritenersi non dannose, coerenti con il buon funzionamento del mercato, non produttive di gravi distorsioni nella localizzazione delle attività d'impresa: quindi, non armonizzabili e nemmeno coordinabili.

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.

3.4. – L'ambiguità del legislatore comunitario finora evidenziata traspare anche, in via più generale ed astratta, dalla stessa Carta di Nizza dei diritti fondamentali della UE, inserita nell'ordinamento comunitario dal trattato di Lisbona.

Tale Carta, nel sottolineare con il suo art. 17 la natura fondamentale del diritto di proprietà sulla falsariga dell'art. 1 del Protocollo addizionale alla Cedu (la cui applicazione a livello comunitario è prefigurata dallo stesso trattato di Lisbona), si guarda bene dal prendere posizione sia sui temi del bilanciamento dei diritti sociali con i diritti proprietari sia su quelli dell'individuazione dei limiti del finanziamento dei primi a mezzo tributi. Essa si limita, infatti, a riconoscere come unici limiti esterni del diritto di proprietà l'interesse generale e la pubblica utilità (33).

---

(33) L'art. 17 della Carta di Nizza e l'art. 1 del Protocollo addizionale alla Cedu sono quasi identici. L'art. 1 del Protocollo dispone espressamente che *Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.* A sua volta, l'art. 17 della Carta ripete nella sostanza questa formula, prevedendo che *Ogni*

Con la disposizione dell'art. 52, 3° comma, sembra anzi fissare, a livello comunitario, una regola di carattere generale che, se anelastivamente e autonomamente interpretata, potrebbe prestarsi, a prima vista, a disgiungere piuttosto che a connettere e bilanciare i due tipi di diritti. Tale articolo dispone, nella prima parte del suo 3° comma, che il significato e la portata dei diritti fondamentali contenuti nella Carta di Nizza sono uguali a quelli dei corrispondenti diritti garantiti dalla Cedu (34) e, nella seconda parte, che tale equivalenza può essere superata solo se «il diritto dell'Unione concede una protezione più estesa» del diritto fondamentale in considerazione (35). Ed è questa seconda parte che è sembrata a taluno offrire un qualche argomento per sostenere che il diritto fondamentale di proprietà deve, nelle intenzioni dei redattori della Carta, «precedere» sempre i diritti sociali, che sarebbero per l'ordinamento comunitario diritti fondamentali affievoliti; con la conseguenza di precludere ai legislatori nazionali la possibilità di bilanciare i diritti proprietari medesimi con quelli sociali, sul presupposto che la limitazione che ne può conseguire si risolverebbe in una riduzione di tutela rispetto a quella Cedu, riduzione non ammessa dallo stesso art. 52, 3° comma, della Carta. L'ul-

---

*persona ha il diritto di godere della proprietà dei beni che ha acquistato legalmente, di usarli, di disporne e di lasciarli in eredità. Nessuna persona può essere privata della proprietà se non per causa di pubblico interesse, nei casi e nei modi previsti dalla legge e contro il pagamento in tempo utile di una giusta indennità per la perdita della stessa. L'uso dei beni può essere regolato dalla legge nei limiti imposti dall'interesse generale.*

(34) Così recita l'art. 52, 3° comma, prima parte: *Laddove la presente Carta contenga Diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli contenuti dalla suddetta Convenzione.*

(35) Con riferimento al diritto di proprietà, l'applicazione di questa generale disposizione dovrebbe comportare letteralmente, da una parte, l'attribuzione in via di principio a tale diritto della stessa natura di diritto personale fondamentale che esso ha secondo la Cedu e, dall'altra, la possibilità che la sua disciplina diverga da quella Cedu solo «in meglio»; il che equivarrebbe a dire che è consentito incorporare nella disciplina dell'istituto proprietario tanto la giurisprudenza in tema di proprietà della Corte di Strasburgo quanto quella della Corte di Lussemburgo, alla condizione che tale incorporazione avvenga solo nel senso di diminuire (e non aumentare) le limitazioni al diritto di proprietà.

Sul punto dei rapporti tra norme comunitarie e norme Cedu e tra queste ultime e gli statuti della proprietà di diritto interno, mi limito a rinviare a M. Comba, *I diritti civili. Verso una nuova funzione della proprietà privata*, in G. Zagrebelsky (a cura di), *Diritti e costituzione nell'UE*, Roma-Bari, 2003. Vedi anche le considerazioni essenzialmente critiche di F. Lucarelli, *Il diritto di proprietà. Valori costituzionali e valori condivisibili alla luce dei trattati europei*, e M. Costantino, *Il diritto di proprietà tra diritto comunitario e diritto interno*, ambedue in M. Comporti (a cura di), *La proprietà nella carta europea dei diritti fondamentali*, Milano, 2005, 19-43 e 45-102. Con riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia di Strasburgo, vedi anche V. Conforti, *La giurisprudenza della Corte di giustizia di Strasburgo in tema di proprietà*, *ibidem*, 105-114.



teriore conseguenza implicita sarebbe quella di ridurre anche i limiti che il fisco può imporre alla proprietà ai fini di finanziamento dei diritti sociali medesimi.

Questa conclusione non è contraddetta, ma nemmeno espressamente convalidata dalla prassi comunitaria e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, le quali, come si è visto, richiamano il principio dell'economia sociale di mercato e la simmetria tra diritti economici e diritti sociali, senza fare in concreto una precisa scelta su quale dei due valori – sociale o di mercato – debba prevalere.

La mia personale opinione è che la riportata interpretazione delle suddette norme è troppo radicale. Dallo stesso combinato disposto dei richiamati artt. 17 e 52, 3° comma, dovrebbe, infatti, desumersi solo la volontà del legislatore comunitario di trattare il diritto proprietario come un prezioso, importante strumento dell'autonomia privata (e, soprattutto, dell'impresa e del mercato), e non come una situazione di dominio esclusivo delle cose tutelata in via originaria e naturale e, perciò, mal sopportante limiti sociali e, comunque, tollerante solo quei limiti tributari necessari alla sua tutela. Non nego che la proprietà è considerata dal complesso di tali disposizioni un diritto fondamentale comunitario, ma ritengo che essa sia pur sempre un diritto fondamentale *sui generis*, e cioè un diritto che, a differenza di altri diritti dell'uomo, è comprimibile non solo per le ragioni di interesse pubblico e generale richiamate dagli artt. 17 della Carta dei diritti e 1 del Protocollo aggiuntivo alla Cedu, ma anche in tutte le ipotesi in cui la sua compressione (e il suo bilanciamento) sia richiesta dagli invalicabili principi fondamentali, costituzionali ed identitari, dei paesi membri. Nella Costituzione italiana (ma anche in tutte le altre Costituzioni dell'UE) tali sono i principi di solidarietà e di uguaglianza su cui si fondano sia i diritti sociali e lo stesso Stato sociale sia, in particolare, la funzionalizzazione della proprietà ai fini sociali prevista dal 2° comma dell'art. 42 Cost.

Coerentemente a tale impostazione, gli stessi redattori della Carta di Nizza non si sono preoccupati di porsi esplicitamente l'ulteriore problema del finanziamento a mezzo tributi dei diritti sociali a scapito di quelli proprietari. Hanno, infatti, preferito lasciarlo impregiudicato a livello comunitario rimettendone la soluzione all'apprezzamento dei legislatori nazionali, da effettuare nel rispetto dei principi fondamentali conclamati dai singoli sistemi costituzionali, fermo restando l'astratto *caveat*, di cui al richiamato art. 17, della natura fondamentale (anche) del diritto proprietario (36).

Tale incertezza interpretativa costituisce quindi, per quanto qui in-

---

(36) Ciò risulta chiaramente dallo stesso art. 1 del Protocollo addizionale alla Cedu laddove viene sottolineato – con la prudenza e la sana empiria proprie delle normazioni internazionali di principio – che *le disposizioni sulla protezione della proprietà non devono comunque portare pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per [...] assicurare il pagamento delle imposte, di altri contributi o delle ammende.*



teressa, un ulteriore indizio del fatto che, almeno allo stato attuale, rimane sospesa la risposta alla domanda di fondo circa il lato da cui deve pendere – anche dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona – la bilancia dei diritti proprietari ed economici e di quelli sociali.

#### 4. – *Politiche sociali e politiche fiscali nella prospettiva di un futuro Stato federale europeo*

Si è visto che i diritti sociali a livello europeo sono stati finora enunciati, ma non sempre effettivamente garantiti e che la loro disciplina comunitaria è stata oggetto di coordinamento più che di armonizzazione, senza avere efficacia vincolante.

Ciò è il frutto di una scelta dei paesi membri di rinunciare a creare un sistema sociale europeo che assicuri quantomeno una garanzia reale minima comune e 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 politiche sociali redistributive minime.

È evidente che un mutamento dell'architettura istituzionale dell'UE nella direzione di uno Stato federale, con Parlamento rafforzato e con tutte le istituzioni che rispondono ad esso, capovolgerebbe questa impostazione e la stessa scala di valori che ne è alla base, attribuendo alle istituzioni europee il potere di istituire democraticamente tributi propri quali fonti di finanziamento di politiche sociali comuni.

4.1. – In questa prospettiva, i solenni richiami ai diritti sociali e ai valori solidaristici, ora presenti nei Trattati, dovrebbero non rimanere relegati allo stadio delle raccomandazioni e della *soft law* imposte dalla regola dell'unanimità, ma 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 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.

Mi pare scontato che 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 dello 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.

4.2. – Una *governance* economica unica dell'UE richiede, dunque, 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. Come dice Alberto Martinelli nel libro sopra richiamato, il principio democratico del *no taxation without representation* deve valere anche al contrario: *no representation without taxation* (37). 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 substatuali. Un fisco europeo è un passaggio essenziale perché l'Unione europea prenda il 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) codecise 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 nella *lecture* Spinelli del 2012 (38), di istituire un Ministero delle finanze dell'area Euro che avrebbe la responsabilità di attivare la federazione eco-

---

(37) Così anche A. Padoa Schioppa, *Improving effectiveness of the Institutions*, in *Institutional Reforms in the European Union*, Memorandum for the Convention, Rome, 2002, 105-130.

(38) J.C. Trichet, *Governance economica europea. Verso una federazione economica e fiscale per eccezione*, pubblicato nella rivista *Il Mulino*, 2013, 2, 273-280.

nomica e fiscale, oltre che di gestire l'unione bancaria e gli strumenti di controllo della crisi, quale il Meccanismo Europeo di Stabilità (MES).

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.

4.3. – La formazione di un Governo federale dotato di sovranità fiscale avrebbe, infine, il vantaggio di consentire la messa sotto controllo di quei deleteri fenomeni di concorrenza fiscale intracomunitari, di cui ho detto *sub par.* 3, favoriti anche dal processo di globalizzazione.

Non escludo che in un sistema federale possano ammettersi alcune forme di *tax competition* sia tra Stati sia a livello substatale, preferibilmente con riferimento a tributi non generali e di natura corrispettiva, che colpiscono capacità contributive esprimenti prevalentemente realtà territoriali. Una *tax competition* piena e senza limiti sarebbe, invece, dannosa per un sistema federale integrato non solo economicamente, ma anche socialmente e politicamente, perché avrebbe l'effetto negativo di indebolire una delle ragioni dell'esistenza di un tale sistema, e cioè il collegamento tra prelievo fiscale e spesa sociale. Si correrebbe, infatti, il rischio che la competizione fiscale sia utilizzata strumentalmente «al ribasso» dagli stati più ricchi per raggiungere non solo l'obiettivo economico di attirare investimenti nei loro territori, ma anche quello politico di appiattire la spesa sociale dei paesi meno prosperi al livello degli *standard* minimi fissati dallo Stato federale (*starving the beast*, direbbero gli anglosassoni). Per evitare ciò bisognerebbe emendare, in senso direi quasi oggettivo, l'attuale concetto di concorrenza fiscale dannosa per giungere a una definizione che comprenda anche le eccessive riduzioni competitive del carico fiscale operate dai sistemi nazionali utilizzando il regime dei tributi diretti.

Se ci si muove in questa ottica, dunque, la concorrenza verso il basso dovrebbe essere fortemente limitata sul piano sia interno che internazionale.

Sul piano interno, un Governo federale europeo dovrebbe riprendere il progetto – ora abbandonato – di 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 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 alla tassazione delle società, dovrebbero poi essere ri-

dotte le forti differenze di regime attualmente esistenti nell'ambito U.E. tra paesi occidentali e paesi dell'Europa dell'Est. Andrebbe costruito, in particolare, 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 alla 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.

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

4.4. – Il sistema fiscale di un futuro Stato federale europeo dovrebbe fondarsi sugli stessi principi fondamentali che reggono i sistemi dei singoli Stati. Tali principi sono quelli del consenso, dell'uguaglianza, della solidarietà e della sussidiarietà. Mi soffermo sui primi due non perché li ritengo più importanti, ma perché, nei momenti di passaggio da un sistema assiologico di valori all'altro, mi sembrano quelli che più possono incidere sul processo di democratizzazione politica.

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 avere la sua legittimazione nella volontà del popolo e, comunque, dei soggetti abilitati a 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.

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. 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; che è come dire garantire determinate condizioni personali e sociali e, a tutti, il raggiungimento di un determinato livello di reddito e il godimento di taluni fondamentali beni della vita. 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 (artt. da 20 a 26 del titolo III), 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, come ho già detto, in forza del 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 (39).

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 sarebbe, del resto, difficile per noi europei favorire questa congiunzione e realizzare questa correlazione, trattandosi di cristallizzare valori già esistenti nel tessuto degli ordinamenti 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, solo in parte mitigata dalla riforma sanitaria recentemente realizzata dal Presidente Barack Obama.

4.5. – Non mi nascondo che dalla creazione di un sistema fiscale europeo, quale quello abbozzato, potrebbero derivare delicati problemi a livello sia di rapporti tra ordinamenti nazionali e Stato federale sia di rapporti tra Corti nazionali e la futura Corte di giustizia dell'Unione federale, problemi la cui soluzione richiede evidentemente, da parte degli Stati che comporranno la futura federazione, un oculato esercizio di scelte politiche sul grado di federalizzazione. Mi spiego meglio.

La consacrazione in un ordinamento federale europeo del principio di uguaglianza inteso come giustizia distributiva non significa, certo, che gli Stati membri perdano la loro autonomia nelle scelte distributive di politica fiscale loro pertinenti e delle quali rispondono all'ordinamento che li regge. Significa solo che il potere autonomo di istituire e disciplinare tributi di loro competenza troverebbe il suo limite, oltre che nel principio di uguaglianza e nel suo corollario di capacità contributiva stabiliti dalle singole costituzioni nazionali, anche in quello contemplato dalla futura Carta fondamentale dello Stato federale. La stessa cosa vale per l'Unione federale, la quale, nell'istituire tributi

---

(39) Sul punto vedi il mio *Ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 2<sup>a</sup> ed., 129 ss.

propri quali fonti di finanziamento delle sue spese, deve rispettare il principio di giustizia distributiva e i suoi corollari di ragionevolezza e proporzionalità fissati nella suddetta Carta.

Il che dovrebbe comportare la possibilità teorica che la Corte di giustizia dello Stato federale – cui competerebbe di verificare la compatibilità delle norme dei singoli Stati con la Carta federale – sia investita anche del potere di accertare la possibile violazione, da parte degli Stati stessi, del principio di uguaglianza come definito dalla Carta medesima.

È questo un problema che non è facile affrontare *de iure condendo*, ragionando solo sul filo di principi astratti e generali. La sua soluzione presuppone, infatti, chiare scelte politiche, l'adozione di adeguati criteri di coordinamento e, quindi, ben precisi assetti di diritto positivo in tema di gerarchia delle fonti normative all'interno di uno Stato federale e circa la rete dei rapporti da instaurare tra Corte federale e singole Corti nazionali. Sta di fatto, comunque, che, qualunque sia la scelta che si farà un giorno, difficilmente potrà accadere che il principio di uguaglianza sia interpretato diversamente dal punto di vista dell'ordinamento federale e da quello degli Stati federati. Mi pare, infatti, scontato che anche in un futuro ordinamento federale dovrebbero trovare posto principi identitari, già ora vigenti, che scongiurino questa eventualità. Il riferimento è, evidentemente, al principio della circolarità dei valori costituzionali comuni previsto dall'art. 52, par. 4, della Carta di Nizza e, soprattutto, a quello del rispetto delle identità costituzionali nazionali contenuto nell'art. 4, par. 2, del t.u.e.

4.6. – Se dai principi passiamo ad interrogarci su come costruire un sistema tributario funzionale alle politiche distributive europee, non è difficile individuare almeno alcuni tributi propri che ne potrebbero costituire la spina dorsale.

È appena il caso di sottolineare al riguardo che questa costruzione va operata tenendo conto che il principio di uguaglianza ricomprende in sé anche il principio di capacità contributiva. Almeno dal mio punto di vista, quest'ultimo va pertanto definito come un mero criterio di riparto dei carichi pubblici, espressivo proprio del principio di uguaglianza e non – come la maggioranza della dottrina italiana ritiene (40) – 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, dunque, 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 van-

---

(40) Su questa problematica rinvio ai miei scritti, *Le ragioni sul fisco*, cit.; *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2012; *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in corso di pubblicazione sul n. 4 del 2013 di *Riv. dir. fin. sc. fin.*



taggio e di soddisfazione di bisogni economicamente valutabile e che il prelievo resista ad un giudizio di ragionevolezza e congruità *ex art.* 3 Cost.

Questa considerazione è importante perché, come si vedrà meglio in seguito, la gamma dei tributi su cui costruirei un sistema fiscale europeo si risolve prevalentemente in tributi aventi come presupposto beni della vita individuale che, pur essendo suscettibili di valutazione economica, non sono di natura reddituale o patrimoniale. Il riferimento è ai tributi ambientali e a quelli sull'economia digitale, 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.

4.6.1. – Un primo tributo che potrebbe comporre un sistema fiscale federale è quello che definirei ambientale in senso proprio, in quanto costruito in modo tale da ricomprendere nel suo presupposto il fattore inquinante, e cioè lo stesso evento che produce il danno ambientale. È questo un tributo che colpisce direttamente l'emissione di rumori o gas inquinanti ovvero l'estrazione o la produzione di sostanze che impoveriscono o provocano danno all'ambiente. Tale tributo è connotato da una relazione diretta tra il presupposto e il fatto materiale – l'unità fisica – che determina un deterioramento, scientificamente accertato. Come tale, esso diverge dai tributi «ambientali in senso funzionale», fondati su un presupposto di tipo tradizionale (ad esempio, il consumo, il reddito, il patrimonio), in cui il legislatore si è limitato ad imprimere una finalità di salvaguardia dell'ambiente, sotto forma di incentivo o disincentivo rispetto allo svolgimento di talune attività o all'uso e alla produzione di determinati beni.

Le istituzioni europee hanno da tempo mostrato il proprio favore verso la previsione di questo tipo di tributo. Senza dover necessariamente risalire alle tesi sul c.d. doppio dividendo propugnate nel rapporto *Delors* nella prima metà degli anni Novanta – tesi, peraltro, che non hanno perso di attualità, specie nell'odierna situazione di crisi economica (41) – è sufficiente riferirsi alla proposta avanzata dalla

---

(41) Si veda, in particolare, la Comunicazione della Commissione del 13 aprile 2011, n. COM (2011) 168 (*Un'imposizione fiscale più intelligente dell'energia nell'UE: proposta di revisione della direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici*), ove si precisa che *la revisione della direttiva sulla tassazione dell'energia nei termini proposti dalla commissione ristrutturerà il regime fiscale attualmente applicabile all'energia, al fine di renderlo più efficiente e coerente. Oltre a migliorare il funzionamento del mercato interno, creando pari condizioni di concorrenza per le imprese, che saranno trattate su un piano di parità sia che consumino petrolio, gas naturale o biomassa, produrrà soprattutto incentivi positivi in campo ambientale e concorrerà quindi alla realizzazione degli obiettivi della strategia Europa 2020. In prospettiva, questo nuovo quadro dell'UE per-*



commissione sulla revisione della tassazione dell'energia, in cui si auspica l'introduzione di un'imposizione dipendente direttamente dalla quantità di emissioni di sostanze inquinanti e, in particolare, di CO<sub>2</sub> (e, dunque, di un tributo ambientale in senso proprio), con il chiaro intento di incentivare l'uso di prodotti energetici a bassa emissione di tale gas (42). L'ordinamento europeo, già nella sua attuale conformazione, sarebbe pronto, dunque, ad accogliere, sotto la veste della ben nota *carbon tax*, un tributo avente quale presupposto tali emissioni. Del resto, il livello sopranazionale è sicuramente il più adatto per superare gli orientamenti che in questi ultimi anni sono emersi nei singoli Stati contro l'introduzione di tributi ambientali a livello nazionale (43).

4.6.2. – Un altro tributo che ben si presterebbe ad essere assunto quale tributo europeo (e non nazionale) è l'imposta sulle transazioni finanziarie (la c.d. *toxin tax*). Vi è una certa concordia tra gli scienziati delle finanze e, in genere, tra gli economisti pubblici nel sostenere in via di principio che questa imposta potrebbe svolgere un ruolo altamente positivo ai fini della migliore regolamentazione e razionalizzazione dei mercati finanziari e, soprattutto, ai fini dell'apposizione di un freno all'eccesso di speculazione finanziaria che si è registrato in questi ultimi anni (eccesso dimostrato dal crescente divario tra le transazioni finanziarie stesse e la necessità dell'economia reale). Si tratterebbe di cogliere l'occasione di una nuova e più stringente regolamentazione civilistica degli strumenti finanziari e, in particolare, dei derivati – che peraltro, a livello europeo, ancora non c'è – per concepire

---

*metterà agli Stati membri di attuare a livello nazionale politiche più ambiziose, forgiate sia dalla necessità di conseguire gli obiettivi ambientali sia da ragioni di bilancio, motivo per cui si può affermare che la proposta è in grado di generare guadagni di efficienza che superano di gran lunga gli effetti/benefici riscontrati al momento dell'attuazione. Essa permette in tal modo agli Stati membri di onorare i propri impegni derivanti dalla strategia Europa 2020 in maniera conveniente in termini di costi e offre loro la certezza del diritto necessaria nel momento in cui, per uscire dalla crisi economica e finanziaria, stanno affrontando le riforme strutturali delle loro politiche di bilancio e dei regimi tributari. Il nuovo quadro, nel contempo, promuoverà una crescita economica sostenibile e favorirà la creazione di posti di lavoro. In breve, una tassazione più intelligente dell'energia andrà a beneficio sia dell'ambiente che dell'economia.*

(42) Si veda il citato documento COM (2011) 168, ove si propone una scissione dell'aliquota minima sui prodotti energetici, prevedendo da un lato una tassazione generale del consumo di energia basata sul contenuto energetico e indipendente dal tipo di prodotto, essenzialmente volta ad incentivare il risparmio di energia e, dall'altro lato, come accennato nel testo, un'imposizione legata alla quantità di emissioni di CO<sub>2</sub>.

(43) Va rilevato, infatti, che mentre alcuni Stati europei continuano a perseguire con convinzione la via dei tributi ambientali – è il caso di Svezia e Danimarca e, in prospettiva futura, della Svizzera – vi sono altri importanti Stati (su tutti, la Francia) che stanno incontrando difficoltà, legate anche alle vaste aree di esenzione dal prelievo concesse sulla spinta delle contrapposizioni interne.

una forma di tassazione parapatrimoniale che gravi sulle attività finanziarie e rallenti il volume, via via crescente, degli scambi ad alta frequenza nelle borse effettuati automaticamente dagli algoritmi dei computer (44).

In effetti, anche se non si è esperti di Finanza, è facile accorgersi che la crisi attuale ha dimostrato, oltre ogni ragionevole dubbio, che il mercato finanziario globale ha prodotto risultati opposti a quelli previsti. La gran parte degli esperti (45) ci ha spiegato che: *a*) produttori e consumatori di prodotti finanziari hanno assunto «troppi rischi»; *b*) i prezzi di questi prodotti erano drasticamente sbagliati, cioè non incorporavano una valutazione corretta del rischio; *c*) c'è stata una crescita vertiginosa della produzione e dello scambio di questi prodotti, e quindi della massa totale di rischio (il c.d. rischio sistemico o non diversificabile); *d*) i prodotti e i mercati assicurativi e dei derivati hanno contribuito al gigantesco fallimento del mercato e ne sono stati travolti, in quanto hanno alimentato l'illusione finanziaria più letale, la scomparsa del rischio, ed hanno prodotto una sorta di «contagio finanziario» su scala planetaria: la moltitudine dei soggetti, non direttamente coinvolti nella produzione e scambio di prodotti «tossici», ha infatti sopportato ugualmente i costi del disastro finanziario e sono stati essi, incolpevoli, a dover pagare il conto del risanamento.

Alla luce di ciò non mi sembrano condivisibili gli argomenti addotti contro l'introduzione di una siffatta «*carbon tax* finanziaria» a livello UE. Quello più ripetuto è che la tassazione delle transazioni finanziarie sarebbe controproducente, perché viene trasferita sul prezzo (la pagherebbero i piccoli risparmiatori finali) e ridurrebbe i volumi di transazione (il mercato sarebbe senza dubbio meno liquido). È stato, però, replicato – a mio avviso validamente – che sono proprio questi gli effetti desiderabili di una siffatta imposta e che i piccoli risparmiatori possono essere poco lieti di pagare i prodotti finanziari un po' di più, ma dovrebbero rendersi conto che questa è la via migliore per ridurre la loro esposizione al rischio, visto che il mercato finora non lo ha fatto. Insomma, il mercato potrebbe pure divenire meno liquido, ma se la liquidità prosciugata è quella «tossica», il risultato finale dell'applicazione di un'imposta sulle transazioni finanziarie è desiderabile socialmente. E se l'obiettivo è questo, non vi è dubbio che l'unico intervento idoneo allo scopo è proprio quello di una tassazione specifica delle transazioni lorde poste in essere utilizzando ogni tipo di strumento finanziario prima di eventuali operazioni di compensazione.

Proprio sulla base di queste considerazioni le istituzioni europee

---

(44) Il volume delle transazioni finanziarie nell'economia mondiale ha raggiunto nel 2007 un livello 73,5 volte superiore al PIL mondiale nominale principalmente a causa della rapida espansione del mercato dei derivati. Non mi risulta che, dopo la crisi finanziaria, tale volume sia apprezzabilmente diminuito.

(45) Vedi, per tutti, R. Tamborini, *Perché è il momento di una tassa sulle transazioni finanziarie*, in *Nel Merito*, [www.nelmerito.com](http://www.nelmerito.com), 19 novembre 2010.

stanno da alcuni anni portando avanti l'idea di un prelievo sulle operazioni finanziarie. Dietro sollecitazione proveniente dal Parlamento Europeo (46), la commissione europea ha redatto una proposta di direttiva rivolta, in particolare, agli 11 Stati dell'UE che hanno aderito alla cooperazione rafforzata istituita in materia e recante la struttura fondamentale del tributo. Questo verrebbe costruito come un tributo sugli scambi, la cui applicazione, traendo lo spunto dalla crisi finanziaria in atto, si risolverebbe in un prelievo gravante economicamente sui cambi e sui patrimoni finanziari degli investitori al momento della loro formazione nel libero mercato inteso come area di creazione di ricchezza. Sotto questo aspetto tale tributo costituirebbe indubbiamente un fattore di differenziazione e discriminazione qualitativa che concorre a trasferire la pressione tributaria dal lavoro e dall'impresa verso il capitale e verso quelle attività contraddistinte da pesanti esternalità negative (47). Ovviamente, tale tassazione dovrebbe avvenire con aliquote estremamente basse (la commissione ha proposto lo 0,1% per le azioni, i *bond* e i cambi, e lo 0,01% per i derivati), al fine di limitare il rischio di fuga delle operazioni derivante dal non essere essa una tassa globale.

Il gettito di questo tributo dovrebbe alimentare un Fondo Europeo per lo Sviluppo e l'Occupazione, che è lo strumento di finanziamento del piano europeo di sviluppo sostenibile proposto dal Centro Studi sul Federalismo (48).

4.6.3. – Un'ulteriore forma di imposizione che dovrebbe concorrere a costituire il futuro sistema fiscale europeo potrebbe individuarsi in un prelievo sulla trasmissione di dati informatici.

Sono ben note le spregiudicate strategie di pianificazione fiscale internazionale poste in essere dalle multinazionali dell'economia digitale (*Google, Amazon, Facebook, Apple* e altre ancora), che tanta attenzione hanno destato dapprima nell'opinione pubblica e, successivamente, sull'onda delle critiche da questa mosse, in numerosi governi nazionali. Taluni di essi hanno sentito il bisogno di istituire apposite Commissioni parlamentari di inchiesta sulle ragioni del modesto – se non irrisorio – contributo alle spese pubbliche da parte di tali società (c.d. *tax gap*) (49). Sono altresì note le reazioni da parte di diverse

---

(46) Vedi le tre risoluzioni del 10 e 25 marzo 2010 e dell'8 marzo 2011.

(47) Sulla funzione di fattore di discriminazione qualitativa attribuibile alla tassazione delle transazioni finanziarie vedi A. Giovannini, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni finanziarie: un appunto*, in *Rass. trib.*, 2012, 169.

(48) Sul punto rinvio ad A. Majocchi, *La priorità: il Fondo Europeo per lo Sviluppo e l'Occupazione*, commenti, n. 21, 9 dicembre 2013, [news@c.s.federalismo.it](mailto:news@c.s.federalismo.it).

(49) Faccio riferimento, quanto all'area europea, alla commissione parlamentare britannica presieduta da Margaret Hodge, che ha chiamato a riferire gli amministratori di Google e Amazon (oltre che di Starbucks). Iniziative simili so-

istituzioni internazionali – il G-20 e l'OCSE su tutte – che, con toni talvolta roboanti, hanno avviato iniziative dirette a contrastare l'erosione di basi imponibili e la delocalizzazione dei profitti tassabili (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS), mettendo al primo posto le difficoltà che tutti gli Stati incontrano nella tassazione delle imprese della *new economy*.

Nonostante l'attenzione di cui la fiscalità dell'economia digitale sta godendo, non mi pare che le iniziative, come il BEPS *Action Plan*, assunte in materia abbiano dato i frutti sperati, quanto al recupero a tassazione degli ingenti profitti realizzati dalle ricordate *corporations*. Non v'è dubbio che l'attività di contrasto delle ingegnose operazioni di pianificazione fiscale internazionale possa produrre qualche risultato positivo e, talvolta, anche clamoroso (50). Tuttavia, mi pare che una strategia di *filling the gaps* (e cioè di riempimento di buchi), concentrata principalmente sulla rimozione degli arbitraggi fiscali internazionali che hanno consentito le menzionate operazioni di pianificazione, rischi di rivelarsi una battaglia di retroguardia, in definitiva, poco lusinghiera (51). Occorrerebbe, infatti, una riflessione ben più profonda e sistematica sulla fiscalità delle imprese operanti nel settore digitale, rivolta all'individuazione di presupposti impositivi diversi da quello proprio delle tradizionali imposte sui redditi, le quali sono prevalentemente imperniate sul principio di residenza e che, come tali, si prestano a facili manovre di pianificazione internazionale, agevolata dal fatto che l'impresa opera nel campo dei beni immateriali (*intangibles*).

Le iniziative che suscitano maggiore interesse sono quelle avviate in Francia a seguito della costituzione di un apposito comitato di studio (c.d. comitato *Collin-Colin*), che ha proposto l'istituzione di un prelievo sulle forme di raccolta gratuita e «capziosa» dei dati personali operata dalle multinazionali dell'economia digitale mediante azioni c.d. «predatorie». In questo senso, il tributo verrebbe ad ispirarsi ad una logica simile a quella dei tributi ambientali e del principio «chi

---

no state intraprese anche negli USA, ove la *Permanent Subcommittee on Investigations* ha chiamato a riferire i responsabili di diverse multinazionali statunitensi accusate di aver posto in essere operazioni di *offshore profit shifting*.

(50) Si pensi alla recente indagine avviata dalla procura di Milano nei confronti dell'affiliata italiana di Apple, nei cui confronti si ipotizza la sottrazione di base imponibile al fisco italiano per circa un miliardo di euro nei soli periodi d'imposta 2010 e 2011. Si veda M. Bellinazzo, *Apple sotto il tiro del Fisco*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 novembre 2013, 34.

(51) I primi segnali di reazioni orientate in senso esclusivamente «antielusivo» non mancano. Può farsi riferimento, ad esempio, all'Irlanda, che – a quanto è dato sapere – ha intenzione di recepire la strategia BEPS limitandosi ad introdurre regole puntuali di contrasto al fenomeno delle *stateless companies*, vale a dire di quei casi di società che, a motivo della dialettica tra *place of incorporation criterion* e *real seat criterion*, non possono considerarsi fiscalmente residenti né nello Stato ove sono state costituite, né nello Stato ove è situato il *place of effective management*.

inquina paga»: come nel caso dei tributi ambientali l'imposta è dovuta dai soggetti che arrecano un danno all'ambiente mediante emissione di certe sostanze, così anche in queste ipotesi il tributo graverebbe su coloro che effettuano un uso scorretto quasi sleale della rete, raccogliendo callidamente dati personali degli utenti da utilizzare successivamente nei confronti degli stessi utenti per finalità commerciali. Al pari dei tributi ambientali rivolti al miglioramento del bene-ambiente (e per i quali, dunque, è auspicabile un andamento del gettito decrescente negli anni), anche questo tributo sarebbe rivolto al miglioramento dell'attuale situazione di scarsa protezione della *privacy* in rete, incoraggiando – mediante una minore tassazione – quelle imprese che garantiscono una tutela rafforzata dei dati personali degli utenti, così come declinata da appositi strumenti normativi. In quest'ottica, si tratterebbe di un tributo che mira ad una sostanziale «riappropriazione» dei dati personali da parte degli utenti.

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

Il federalismo fiscale europeo finora delineato dovrebbe essere, in conclusione, un federalismo competitivo con forti profili, però, di solidarismo; un federalismo, cioè, che – come si è visto – coniuga l'esigenza di unitarietà impersonata dallo Stato federale con il potere degli Stati nazionali di sottoporre al voto imposte gravanti su basi imponibili da essi liberamente scelte. Il tutto senza eliminare situazioni di concorrenza non dannosa tra gli stessi Stati.

Secondo questo modello, si attribuirebbe allo Stato federale europeo il potere di fissare i principi fondamentali e di coordinamento nel rispetto della diversità e della 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 credersi, il ruolo degli Stati nazionali. Anzi, oltre a mantenere ad essi una piena capacità nell'istituzione e nell'applicazione dei tributi di loro pertinenza, ne accentua la funzione sia di coordinamento delle autonomie territoriali substatali, sia di attiva ed essenziale partecipazione al coordinamento per principi fondamentali spettante allo Stato federale europeo. Queste funzioni sono, infatti, le uniche di cui nessuno Stato moderno potrà mai privarsi in futuro anche nell'ipotesi in cui dovesse aggravarsi la sua crisi fiscale e dovesse ridursi vieppiù il suo ruolo per la concomitanza dei processi di integrazione federale europea e di decentramento interno. Per cui l'unica via per allentare la morsa in cui l'integrazione europea (dall'alto) e il decentramento (dal basso) potrebbero serrare lo Stato nazionale non può che essere quella di potenziare, al livello sia comunitario che interno, il suo ruolo di coordinatore, razionalizzatore e, insieme, redistributore dei carichi pubblici.

Insomma, in una prospettiva di tipo federalista, il trasferimento di poteri e funzioni ad una federazione europea di Stati, da una parte, e alle autonomie nazionali, dall'altra, non produce necessariamente un'ulteriore perdita di sovranità dello Stato nazionale. Sul piano dei rapporti con lo Stato federale europeo, significa la necessità di ripensare uno Stato nazionale con sovranità «sdoppiata» che trabocca verso l'Europa e, perciò, inserito in una struttura comunitaria la cui volontà esso non subisca, ma concorra a determinare e ad attuare nel proprio territorio. Il che, ai fini fiscali, dovrà avvenire partecipando all'istituzione di tributi europei, al riparto dei tributi comuni e, soprattutto, alla realizzazione di politiche sociali pure comuni. Sul piano dei rapporti con gli enti substatali, significa l'esigenza di avere uno Stato nazionale organizzato al suo interno in modo da garantire e delimitare l'autonomia tributaria di tali enti e, nel contempo, assicurare il finanziamento perequato delle necessarie protezioni sociali in base al principio di sussidiarietà. 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, di redistribuzione e di coordinamento.

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