

Franco Gallo

**ANCORA IN TEMA DI
UGUAGLIANZA TRIBUTARIA**

Estratto

ANCORA IN TEMA DI UGUAGLIANZA TRIBUTARIA

di FRANCO GALLO (*)

Abstract. The Author deals again with equity in tax matters, highlighting the increased importance of the (re)distribution role played by the State in periods of strong economic and financial crisis, such as the current one. In this respect, he focuses on the theoretical possibility of taking “capabilities” (according to the relevant concept developed by A. Sen) as taxable objects, which represent direct comparative indicators of individual advantage positions and fulfilment of needs or interests, even if they do not coincide with income, property or consumption. These issues, based on the identification of “new” disparities and “new” tax instruments aimed at reducing such disparities, are particularly significant in Italy, which has been for a long time in the list of countries where tax measures contribute to strengthen, rather than to reduce, the income and patrimony distribution imbalance. As to vertical equity, the Author illustrates the persisting crisis of IRPEF and indicates a possible solution which, in his view, would allow coexistence between the principle of progressive taxation and the principle of benefit and proportional taxation. After more than forty years since the last general tax reform, he wishes for the creation of a new tax system, which — based on European instruments and on the perspective of a European tax union — may ensure a better distribution of the taxable base according to the above mentioned wide interpretation of the ability to pay principle and, in the same time, may reintroduce a progressive taxation favourable to disadvantaged (or less advantaged) people pursuant to Rawls’ *maximin* rule, even if without reaching the theoretical perfection of the curve of the 1970s.

J.E.L. Classification: H30

Keywords: Taxation, Equity, Capabilities, Taxable base, Redistribution

SOMMARIO: 1. L’aumento delle disuguaglianze. — 2. Ripensare la missione dello Stato. — 3. Beni “base” e beni “capacità”. — 4. La essenziale funzione (re)distributiva del tributo in tempi di recessione. — 5. La perdurante crisi dell’imposizione

(*) *Presidente emerito della Corte costituzionale.*

Questo lavoro è il testo della “Conferenza Romagnosi” tenuta il 21 ottobre 2013 dall’Autore presso l’Università di Pavia.

personale progressiva. — 6. Come recuperare elementi sostanziali di progressività del sistema fiscale.

1. *L'aumento delle disuguaglianze.*

Le disuguaglianze nella distribuzione dei redditi e della ricchezza netta hanno fatto in quest'ultimo ventennio la loro ricomparsa, producendo le nefaste conseguenze che tutti stiamo vivendo sulla tenuta della solidarietà e sul propagarsi del populismo. È opportuno sottolinearne l'entità e individuarne le principali cause quale premessa di qualunque discorso che abbia per oggetto l'uguaglianza tributaria quale giustizia distributiva e il suo corollario della progressività.

Che la forbice delle disuguaglianze si sia molto allargata nel mondo e, in particolare, nel nostro paese ce lo ricordano numerose statistiche ufficiali e gli studi degli economisti (1). L'indagine più recente e dettagliata mi è parsa quella commissionata dall'Unione Europea, conosciuta come *Gini-Growing inequality impact*. Essa, nel confermare il rapporto Ocse (*divided we stand*), ha messo in evidenza che l'Italia è il secondo paese in Europa quanto a disuguaglianze e a distribuzione di redditi e di ricchezza e che il divario tra generazioni si va sempre più accentuando con lo spostamento della ricchezza verso la popolazione più anziana. È un fatto noto che oggi circa la metà del reddito totale è in mano al 10% delle famiglie, mentre il 90% deve dividersi l'altra metà.

Alcuni studi (2) hanno messo in evidenza un'altra importante trasformazione che incide negativamente sull'equa distribuzione della ricchezza: e cioè l'aumento della quota sul reddito nazionale dei profitti (professionali e d'impresa) a scapito della quota dei salari. Infatti, mentre fino alla prima metà degli anni Settanta quest'ultima è cresciuta costantemente passando da circa il 50 al 58%; a partire dalla seconda metà degli anni Settanta il *trend* si è invertito, con la riduzione della quota dei salari al 52% nel 2000 e ben oltre negli anni seguenti, e il parallelo aumento della quota dei profitti.

Come si sono potute produrre così forti disuguaglianze?

(1) Riguardo alla situazione italiana, ricordo solo il recente studio, molto articolato e nello stesso tempo propositivo, di FRANZINI M., *Disuguaglianze inaccettabili. L'immobilità economica in Italia*, Bari, Laterza ed., 2013.

(2) GUSCINA A., *Effects of Globalization on Labor's Share in National Income*, Working paper n. 06/294, 2006 e LÜBKER M., *Labor Shares*, Policy Brief, n. 1, International Labour Office, 2007.

I *liberals* nordamericani e i socialdemocratici europei danno una risposta a tale domanda imputando la causa di esse alle politiche liberiste degli anni Ottanta praticate negli Usa e in Inghilterra, che poi hanno influenzato la politica economica dell'UE. La teoria economica neoliberalista si fonda, in effetti, sull'assunto molto discutibile che la disuguaglianza non inficia la crescita. Anzi, secondo i fautori di tale teoria, detassare redditi e patrimoni immobiliari e mobiliari dei più ricchi produrrebbe un "effetto a cascata", che dai piani alti della società trasferisce la ricchezza fino ai piani bassi, portando ad un arricchimento generale e ad una maggiore crescita.

Quest'idea ha aperto la strada alla *deregulation* dei mercati finanziari e alla proliferazione dei paradisi fiscali, avendo l'obiettivo di consentire agli *animal spirits* del mercato di dispiegare la loro forza propulsiva. Diceva Margaret Thatcher che "La società non esiste, ci sono solo individui e famiglie. E nessun governo può far nulla. La gente deve pensare a se stessa".

Non ho difficoltà ad associarmi, da giurista, alla critica avanzata dagli economisti *liberal* a tale corrente di pensiero economico. Mi sembrano, infatti, convincenti le considerazioni di Stiglitz e di altri pensatori — anche quelli di estrazione non strettamente egualitarista — i quali hanno fatto rilevare che una crescita fondata su disuguaglianze crescenti destabilizza l'economia, riportando indietro il livello di benessere della popolazione. Essi hanno dimostrato che disuguaglianze e sviluppo economico sono inversamente proporzionali. Sono, al contrario, proprio le carenze distributive dipendenti anche dall'uso distorto dello strumento fiscale a deprimere la crescita, perché riducono i consumi e la produttività e rendono il sistema nel complesso meno efficiente. Insomma, la storia di questi ultimi anni ci ha dimostrato che l'effetto a cascata auspicato dai liberisti non si è verificato. Al contrario, sono risultati evidenti gli effetti perversi e discriminatori della polarizzazione della ricchezza.

Non va, però, dimenticato che le ragioni delle disuguaglianze non sono imputabili solo alle aggressive politiche di stampo neoliberalista, non sempre attente ai valori dell'uguaglianza. L'effetto di allargamento delle disuguaglianze è stato, infatti, agevolato anche da importantissimi eventi storici risalenti nel tempo, non necessariamente ricollegabili alle teorie liberiste, il più importante dei quali è stato la sospensione della convertibilità del dollaro in oro, e cioè l'abbandono della c.d. "costituzione monetaria". Tale costituzione rappresentava in effetti un ostacolo oggettivo alle politiche non egualitariste perché

si fondava sulla stabilità dei tassi di cambio e sui controlli dei movimenti di capitale, e cioè su due regole che presupponevano il carattere di decisione pubblica della fissazione del cambio e la natura sovranazionale della moneta. Il venir meno di essa ha, perciò, prodotto due distinti effetti: la privatizzazione dei cambi e la nazionalizzazione delle monete. La liberalizzazione a livello mondiale del mercato dei capitali e di quello dei prodotti finanziari che ne è conseguita ha, a sua volta, innescato il meccanismo della progressiva finanziarizzazione dell'economia, con lo sviluppo del mercato finanziario a livelli impensabili e il massiccio, accelerato trasferimento di reddito e di ricchezza dal basso verso l'alto.

Il resto lo ha fatto, come è noto, il crollo dell'Unione Sovietica e soprattutto — almeno ad avviso di buona parte di economisti e politologi (3) — il forte rallentamento dell'unificazione politica europea, e cioè dell'area dove si stava realizzando un equilibrio avanzato tra Stato e mercato.

A questo ridimensionamento delle politiche dei redditi e del ruolo dello stato nell'economia non poteva non accompagnarsi un cambiamento radicale anche nella politica fiscale; in questo caso, del tutto in sintonia con le teorie liberiste favorevoli alla tassazione proporzionale e non progressiva. Tale cambiamento è stato per di più agevolato da circostanze, in gran parte imprevedibili, come la forte inflazione della seconda metà degli anni Settanta e dei primi anni Ottanta. Con l'inflazione annua — che in Italia aveva raggiunto anche il 20% — i redditi si sono infatti collocati, per il solo fattore monetario, negli scaglioni superiori e, quindi, sono stati assoggettati ad aliquote fiscali progressivamente più elevate. Il che si è tradotto in una inevitabile politica di abbattimento strutturale delle aliquote più elevate e di tassazione sostitutiva di diverse categorie di reddito, politica che a sua volta ha costituito anch'essa una delle cause della crisi del modello originario dell'imposta personale sui redditi intesa come imposta generale, cumulativa e progressiva.

Questa scelta non è stata più modificata anche perché — lo abbiamo tutti potuto rilevare — nel frattempo la progressiva apertura dei mercati, l'assenza di una unione federale europea e la sempre più ampia globalizzazione hanno stimolato la concorrenza fiscale tra i paesi. Il che ha favorito tassazioni sostanzialmente discriminatorie

(3) Ne da atto sinteticamente Moro D., *Il ritorno della disuguaglianza: settant'anni di politica del welfare passati invano?*, Astrid Rassegna, n. 16/2013.

con riguardo in particolare ai redditi di capitale e alle rendite finanziarie, con la conseguente concentrazione della tassazione progressiva sui soli redditi di lavoro e delle imprese individuali.

La gestione ai fini anticongiunturali di una politica fiscale, già di per sé fortemente squilibrata, è divenuta così sempre più difficile, indipendentemente dal prevalere o meno in quel periodo storico delle teorie liberiste, soprattutto nelle fasi negative del ciclo come quella attuale. È venuto meno, di conseguenza, un consistente flusso di risorse a favore del bilancio pubblico, proprio mentre le spese non cessavano di aumentare sulla spinta dell'esigenza di finanziamento del *welfare state* (4).

2. *Ripensare la missione dello Stato.*

2.1. Credo che oggi, dopo più di cinque anni di crisi dell'economia mondiale e di quasi collasso di quella nazionale, possiamo essere tutti d'accordo sulla necessità di abbandonare gli entusiastici piani di deregolamentazione, sottoscritti nel passato anche dai governi europei nella c.d. Agenda di Lisbona. L'acuirsi della crisi ha, infatti, indebolito quelli che sono stati i capisaldi del neoliberismo, e cioè — l'abbiamo visto — la dominanza del mercato, e, soprattutto, una corrispondente forte riduzione dell'intervento statale e della pressione fiscale. La maggioranza degli economisti, anche quelli una volta ammiratori di *Milton Freedman*, si è, infatti, espressa a favore dei massicci interventi che gli stati e le istituzioni internazionali hanno operato a sostegno del settore privato, anche a rischio di determinare un'espansione rapidissima del rapporto tra debito pubblico e PIL.

Non vorrei, però, che il *revival* in atto delle teorie keynesiane si riduca ad un mero arretramento tattico e si riveli valido tutt'al più ad operare limitati interventi congiunturali, non sufficienti a proteggere le fasce più deboli e ad attenuare le disuguaglianze sempre più marcate.

(4) Se si volge lo sguardo anche all'esperienza nordamericana, si può dire, anzi, che nel caso degli Stati Uniti la consapevolezza della crescente disuguaglianza è stata probabilmente all'origine della generosa politica federale a favore della concessione di mutui per l'acquisto della prima casa e dell'estensione dell'uso delle carte di credito alle famiglie americane meno abbienti (RAJAN R., *Terremoti finanziari*, Torino, Einaudi, 2012). Ed è stata proprio questa politica che, secondo gli esperti, ha portato allo scoppio della crisi del *sub-prime* e al fallimento di primarie istituzioni bancarie ed assicurative.

È fuori discussione la necessità pratica, in questo momento, di uno Stato meno opaco e più forte, erogatore di servizi sociali e, insieme, finanziatore della ricerca, dell'innovazione e della formazione permanente. Importante, però, è che tutto ciò avvenga "ripensando" realmente, soprattutto sul piano etico, la missione dello Stato (*reinventing government*, diceva Clinton).

Bisogna rendersi conto che la scelta, in questa fase storica, non potrà più essere solo tra interventismo e liberismo, tra stato e mercato, bensì tra due tipi di stato: uno, più invasivo e, per certi versi, produttivistico e monopologeno e meno presente nel sociale; l'altro, sussidiario, regolatore, rispettoso delle autonomie territoriali e, soprattutto, redistributore, che ha la sua legittimità etica nel principio di uguaglianza. E se, come mi sembra auspicabile, la scelta finirà per essere — almeno teoricamente — nel secondo senso, è evidente che, in un contesto come l'attuale caratterizzato dalle crescenti disuguaglianze di cui si è detto e dall'aumento esponenziale delle pratiche corruttive, un tale tipo di Stato dovrebbe spogliarsi della veste di Leviatano burocratico e sempre più spesso richiamarsi ai grandi valori di moralità collettiva, di sussidiarietà e di rispetto della dignità umana.

2.2. Nell'attuale congiuntura questo richiamo all'impulso morale e alla tensione etica dovrebbe essere al primo posto nella lotta alle disuguaglianze e dovrebbe tornare ad essere — come lo è stato negli anni Cinquanta e Sessanta — un fattore irrinunciabile del progresso sociale e del vivere civile. Dovrebbe essere interpretato come una reazione al luogo comune nel quale spesso inconsapevolmente indulgiamo, e cioè che, in fondo, in tema di *governance* e di scelte di politica economica, sociale e fiscale, tutti — progressisti o conservatori, socialdemocratici o liberali, di destra o di sinistra — nella sostanza avanziamo nei confronti dello Stato le stesse richieste e abbiamo solo modi leggermente diversi per raggiungere gli obiettivi di sviluppo.

Tale modo di pensar neutrale e avulso, nella sostanza, da un sentire etico è probabilmente frutto anche dell'attuale crisi, non solo italiana, di fiducia nella politica e nei partiti e rischia di portarci fuori strada. In questo momento storico, infatti, i "ricchi" non vogliono le stesse cose che vogliono i "poveri" o quella parte del ceto medio entrata recentemente nell'area della c.d. "povertà relativa". Chi dipende dal posto di lavoro per la propria sussistenza e paga le imposte in base a ritenuta non vuole le stesse cose di chi vive di investimenti

e dividendi e può permettersi di praticare sofisticate pianificazioni fiscali per sottrarsi, anche lecitamente, al pagamento del giusto tributo. Insomma, chi non ha bisogno di servizi pubblici o ne ha un bisogno limitato non cerca le stesse cose di chi dipende esclusivamente dal settore pubblico.

Questa diversità di situazioni e di bisogni, se non arriva al punto di mettere in crisi la tenuta sociale del paese, genera uno spaesamento dell'etica collettiva e un allentamento dei legami sociali. Genera, soprattutto, gerarchie ed autoritarismi, arroganza, deferenza e sospetti: il sospetto che altri più rapaci e più spietati sfruttino con maggiore efficacia le zone d'ombra delle regole per trarne vantaggi personali; il sospetto che i più ricchi finiscano per ottenere vantaggi più grandi, senza contribuire alla crescita. La qual cosa rende ben difficile accettare riforme che comportino sacrifici condivisi da tutti.

Siamo tutti cresciuti nel rispetto dei principi fondamentali di solidarietà, sussidiarietà e di garanzia del bene comune. Non possiamo, perciò, non sentire istintivamente — nei difficili momenti di crisi come quello che stiamo attraversando — l'importanza dell'intervento redistributore dello Stato, condotto secondo una forte direzione morale e bilanciando i diritti proprietari con i diritti di cittadinanza. Non è necessario essere cristiani praticanti per avvertire che una vita non sottoposta a verifica in termini di valore non vale granché. Ma se vogliamo che questa verifica avvenga è necessario fare un altro passo avanti. Dobbiamo non solo accordarci sul significato di "giusto" e di "bene", ma anche convincerci che in questa delicata congiuntura spetta al potere pubblico individuare gli strumenti da utilizzare perché una società sia più sviluppata e, insieme, più giusta nella libertà.

Questo passaggio è cruciale e costituisce un dato culturale, più che ideologico: se ci sono disuguaglianze endemiche, la loro riduzione deve essere al primo posto tra gli obiettivi etici che lo Stato deve perseguire nel rispetto dei diritti fondamentali dei suoi cittadini sanciti dalla Costituzione. La disuguaglianza è la vera patologia della nostra epoca, è una grave minaccia al buon funzionamento di ogni democrazia, è la perdita del senso di fratellanza e della coesione sociale. Come dice Tony Judt (5), la fratellanza, per quanto fatua quale obiettivo politico, è la condizione necessaria della politica.

(5) JUDT T., *Guasto è il mondo*, 2010, trad. it., Bari, Laterza ed., pp. 130-133.

3. Beni “base” e beni “capacità”.

3.1. Il fatto è che, sottovalutando i richiamati profili etici, ci si dimentica che le società sono organismi complessi, composti da interessi in conflitto tra loro e che i mercati, in questo contesto, hanno una naturale inclinazione a sottovalutare gli effetti morali e a favorire solo quei bisogni riconducibili a calcoli economici, e cioè quei bisogni che difficilmente possono essere assunti come reali ed esaurienti indicatori delle “capacità di funzionamento” degli individui (*human functioning*, li chiama A. Sen (6)).

Il che non è senza significato ai fini dell’applicazione del principio di uguaglianza in campo fiscale, oggetto di questa conferenza. Mi spiego meglio.

I mercati valorizzano solo i beni materiali, finanziari e patrimoniali e non anche i beni che, pur non essendo oggetto di scambio, sono portatori di quei valori morali che solo uno Stato regolatore e redistributore può individuare e garantire con la sua azione legislativa e amministrativa. Alcuni di questi beni, del resto, sono ormai pacificamente assunti come criteri di valutazione del benessere e del grado di giustizia sociale (7). Quindi, quando mancano o sono carenti, sono assunti anche come indici o tassi delle disuguaglianze, in aggiunta ai classici indici fondati sulla distribuzione del reddito e della ricchezza netta cui ho fatto sopra riferimento.

Per fare degli esempi, tratti dal recente rapporto della *Equality and Human Rights Commission* britannica (8), sono tali i beni fondamentali e universalmente riconosciuti che costituiscono condizione necessaria affinché vi sia giustizia sociale, come la longevità, l’integrità fisica, l’ambiente, la salute, l’accesso sia ai servizi sanitari di qualità sia alla conoscenza nel corso di un’intera esistenza, il tenore di vita, la vita personale, familiare e sociale, l’identità, compresa quella

(6) SEN A. - WILLIAMS B., *Utilitarismo e oltre*, trad. it., Milano, 1984, *passim*.

(7) Capacitazioni di “base” o “combinata” li chiama M.C. NUSSBAUM, (*Creare capacità*, 2012, trad. it., Bologna, Mulino, pp. 25 ss., 109 ss.) sulla scia di A. SEN, *La disuguaglianza*, trad. it., Bologna, Il Mulino, 2010, pp. 63-84, 107-126, 211-238.

(8) Tale Commissione è stata nominata dal primo ministro britannico nel 2002. Per una descrizione della genesi, delle modalità di lavoro e dei risultati prodotti da questa Commissione rinvio a: EMRC (2008), *Equality and Human Rights Commission, The Equality Measurement Framework*, Emrc briefing note; Equalities Review (2007), *Fairness and Freedom: The Final Report of the Equalities Review*; Equalities Review (2007b), *Consulting for a Capability List*. Research study conducted by Ipsos Mori for the Equalities review. Tali documenti sono consultabili sul sito www.equalities.gov.uk.

religiosa (9). Ed è evidente che le disuguaglianze derivanti dalla carenza o insufficienza di tali beni pubblici “base” e di tali beni “comuni” trasferiscono direttamente in capo allo Stato e agli enti territoriali decentrati la responsabilità nella garanzia dei beni stessi; come dire, la responsabilità delle politiche di spesa e fiscali dirette a rimuovere le cause di ingiustizia distributiva socialmente e moralmente inaccettabili, oltre che a rimediare alle situazioni estreme di esclusione, di assenza di opportunità e di perdita della speranza. Per la maggioranza delle persone la garanzia di detti beni da parte di uno Stato efficiente è più importante del profitto o della crescita complessiva (10) e crea, perciò, delle aspettative che solo uno “Stato sociale” può dare.

Con riferimento al tema specifico dell’uguaglianza tributaria, interessa qui rilevare che a tali beni primari possono aggiungersene altri, che chiamerei più semplicemente “beni-capacità”. Tali beni, pur non essendo beni economici tradizionali come il reddito o il patrimonio, se economicamente valutabili possono costituire, al pari di essi, valide, significative e dirette misurazioni comparative di situazioni individuali di vantaggio (11). Sono questi dei beni (ma anche posizioni, condizioni e situazioni) non scambiabili sul mercato, sulla base dei quali lo Stato può valutare la qualità minima della vita dei singoli consociati e — perché no? — a certe condizioni anche la potenzialità contributiva su cui fondare, ai sensi degli artt. 53 e 3 Cost., il prelievo tributario dei soggetti che ne hanno la disponibilità. Il che significa che teoricamente questa disponibilità può anche essere assunta, per consapevole scelta delle maggioranze politiche, quale indice concreto di una capacità contributiva differenziata dei soggetti che da essa

(9) Su questa strada si è posta anche la commissione Sarkozy sulle disuguaglianze, che aveva tra i suoi componenti economisti dal calibro di Stiglitz, Sen e Fitoussi (*Report for the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*, online, 2010). Tale commissione ha affrontato il tema della definizione e misurazione del benessere sociale e del progresso economico, limitandosi a formulare due raccomandazioni di carattere metodologico consistenti: la prima, nella necessità di valutare il benessere sociale andando oltre la condizione oggettiva di benessere e portando, perciò, attenzione al benessere soggettivo e percepito secondo la nota teoria delle *capabilities* di A. Sen; la seconda, nella necessità di porre attenzione alle “disuguaglianze di opportunità” tra gruppi sociali oltre che tra individui (disuguaglianze, cioè, di genere, di classe o gruppi sociali di appartenenza, di etnia e di razza).

(10) Così RAWLS J., *A Theory of Justice*, Cambridge (Mass.), 1971, pp. 19-26, trad. it., *Una teoria della giustizia*, Milano, Feltrinelli, 1991.

(11) Sull’individuazione di tali tipi di beni mi limito a rinviare, oltre che allo scritto di M. Nussbaum di cui alla nota 7, anche a PURMAN H., *Capabilities and Two Ethical Theories*, in *Journal of Human Development*, IX, 2008, pp. 377-388.

traggono un vantaggio economico in termini di *human functioning*, vale a dire di soddisfazione di bisogni o interessi, di maggiore benessere e, anche, di potere.

Naturalmente devono essere beni della vita, suscettibili di valutazione economica e, quindi, monetizzabili e non, come quelli “base”, beni o servizi universali che devono essere garantiti a tutti dallo Stato e, quindi, di generale non differenziata fruizione. Il prelievo riguardo ad essi deve essere, in particolare, giustificato dal fatto sopra evidenziato che nel contesto sociale i soggetti che ne sono titolari e ne fruiscono risultano singolarmente e comparativamente “più uguali” nella capacità di funzionare e, quindi, avvantaggiati dalla loro disponibilità e dal loro godimento rispetto a quelli che non lo sono affatto o lo sono in misura minore.

Se lo richiede la situazione economica e finanziaria e ne sussistono le condizioni politiche, lo Stato impositore potrebbe, dunque, garantire una maggiore “mobilità” degli assetti sociali scegliendo, ai fini dell’equo riparto dei carichi pubblici, presupposti d’imposta che abbiano la caratteristica di essere oggettivamente rilevabili, socialmente rilevanti e di esprimere i suddetti vantaggi economicamente misurabili. In questa ottica distributiva l’unico limite che esso Stato incontra nel rispetto del principio di uguaglianza (e dei suoi corollari di ragionevolezza, congruità e proporzionalità), di cui quello di capacità contributiva, inteso come criterio di riparto, è l’espressione ai fini fiscali (12). Facendo entrare la disponibilità di tali nuovi beni nell’or-

(12) Rinvio su questo punto a quanto da me diffusamente argomentato in *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2ª ed., 2011, pp. 79-95; *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2, 2012, pp. 288-289 e in *L’enciclopedia del diritto e l’evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 3, 2009, pp. 558-562. Qui mi limito a sottolineare che le considerazioni svolte nel testo in materia di equo criterio di riparto vanno inserite nel dibattito dottrinario in corso in Italia sull’evoluzione del concetto di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost. Specie negli ultimi anni i cultori del diritto tributario si sono, infatti, sempre più divisi fra coloro che, “misurando” la capacità contributiva con il metro della (incidenza della tassazione sulla) proprietà, sono favorevoli al potenziamento delle garanzie del contribuente quale “persona” e, perciò, ad una forte limitazione della discrezionalità del legislatore tributario nella scelta dei presupposti d’imposta (tra i tanti, MOSCHETTI F., *Interesse fiscale e “ragioni del fisco” nel prisma della capacità contributiva*, in *Studi in onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, pp. 157-212; *Id.*, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che uniforma il rapporto tra singolo e comunità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007, pp. 46-48; e, soprattutto, FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*; *Id.*, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 889; GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pp. 31-38); e coloro che, per perseguire l’obiettivo della giusta

bita tributaria, si raggiungerebbe così anche l'importante obiettivo di politica fiscale di evitare di tassare ancor di più i tradizionali beni di natura reddituale e patrimoniale, già così pesantemente gravati dai vigenti tributi.

3.2. Questi tipi di prelievo non sono estranei né agli ordinamenti tributari dell'area occidentale né a quello italiano. Già da tempo, infatti, esistono tributi che hanno come presupposto beni, situazioni e attività che non si identificano necessariamente con il reddito o il patrimonio o il consumo (13). Prevedendo questi tributi, i legislatori dei singoli paesi non si sono evidentemente posti il problema di distinguere tra presupposti che contengono o non contengono elementi patrimoniali, e cioè la provvista necessaria a pagare il tributo. Si sono solo (giustamente) preoccupati di rispettare il principio di uguaglianza, il quale consente, appunto, di giustificare la tassazione in funzione del vantaggio economicamente misurabile di cui il soggetto obbligato gode rispetto agli altri componenti della società. Esempi di prelievi di questo genere sono:

— i tributi ambientali in senso stretto, che gravano su chi utilizza beni ambientali scarsi o emette gas inquinanti deteriorando l'am-

tassazione in senso distributivo, si affidano soprattutto ai principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità del sistema tributario e non riconoscono altri limiti alle scelte di riparto del legislatore che non siano quelli derivanti dall'applicazione di tali principi, dalla misurabilità economica del presupposto e, in ultima analisi, dalla potenzialità economica del presupposto impositivo (FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pp. 11-15; GALLO F., *Le ragioni del fisco*, cit., pp. 79-99). Le differenze fra le due opinioni sono rilevanti. Infatti, se si accetta il primo orientamento, si enfatizza il criterio di appartenenza proprietaria e, comunque, la tutela soggettiva del contribuente quale "persona" in un'ottica di garanzia dei valori della stabilità degli assetti sociali e della sicurezza individuale. Si definisce, conseguentemente, la capacità contributiva come una "capacità economica qualificata" espressa da presupposti che devono sempre contenere in sé una ricchezza patrimoniale, liberamente disponibile e sufficiente a far fronte all'onere del tributo. Se, invece, si segue il secondo orientamento, si accetta una nozione di tributo che presuppone la scissione della persona del contribuente dalla sua proprietà in un'ottica non conservativa e, quindi, di mobilità degli assetti sociali. Si intende, perciò, la capacità contributiva come un mero criterio di riparto, in applicazione del quale la tassazione — lo si è visto nel testo — può riguardare anche posizioni, situazioni e valori privi di contenuto patrimoniale; solo socialmente rilevanti e oggettivamente rilevabili, purché esprimanti una posizione di vantaggio in termini di potenzialità economica. Da quanto sopra detto nel testo e dirò più avanti (par. 3.3) risulta evidente la mia preferenza per il secondo orientamento, preferenza che, peraltro, motivo più estesamente negli scritti sopra richiamati, cui ho fatto rinvio.

(13) Come, invece, ritengono i fautori della nozione classica di "capacità contributiva economica" qualificata, della quale do conto nella nota precedente.

biente, e cioè colpiscono beni-entità non reddituali, non patrimoniali, prive comunque di un diretto valore patrimoniale e insuscettibili di essere scambiate sul mercato contro denaro;

— le imposte sul valore aggiunto economico o le c.d. *business taxes* — come in Italia l'IRAP, in Germania la *Gewerbesteuer*, in Francia la *taxe professionnelle* — le quali colpiscono la capacità organizzativa dell'operatore o del produttore o, comunque, altre entità non omologabili interamente né al reddito né al patrimonio;

— le accise che gravano sulla produzione organizzata di beni, in cui il fatto dell'immissione al consumo dei beni stessi — assunto dal legislatore quale presupposto legittimante l'imposizione — non contenga in sé la disponibilità della provvista per pagare il tributo;

— in genere, tutti quei tributi che hanno come presupposto indici di capacità contributiva che non garantiscono la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo sufficiente ad adempiere all'obbligazione tributaria. Si pensi ai prelievi sui redditi derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio di impresa o ai prelievi sui c.d. *fringe benefits*, costituiti dall'uso di un'abitazione o di un'auto ovvero, ancora, ai tributi sui redditi di impresa che risultano insufficienti a coprire i debiti contratti dal titolare dell'impresa medesima.

L'elencazione potrebbe continuare con riguardo ad altri tipi di tassazione — aventi anch'essi per oggetto entità che, per la loro stessa natura, non hanno la caratteristica della patrimonialità e non possono comunque fornire gli strumenti necessari alla provvista (14) — fino ad investire sia le stesse classiche imposte sul consumo non afferenti all'acquisto di beni durevoli (in cui la disponibilità delle somme necessarie a pagarle è sicuramente estranea al presupposto), sia le imposte reali gravanti sui patrimoni (in cui il saldo attivo può non esistere, data l'assoluta estraneità delle componenti negative all'identificazione del loro presupposto).

Anche fuori del continente europeo si stanno imponendo, seppur in un contesto costituzionale diverso, interpretazioni che qualificano alcune forme di prelievo astraendo dal reddito, dal patrimonio e dal

(14) Sull'esame di queste forme di tassazione nell'ottica del principio di capacità contributiva si sofferma FEDELE A., in *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione italiana e sui limiti costituzionali all'imposizione*, relazione presentata all'incontro di studi su *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, tenutosi a Roma l'11 giugno 2012 presso l'Università LUSS. Gli atti di questo convegno e di altri sullo stesso tema che vi hanno fatto seguito sono in corso di pubblicazione.

consumo e la giustificano esclusivamente in ragione della mera potenzialità di godimento di beni della vita. È il caso del prelievo introdotto in Usa dalla recente riforma sanitaria del presidente Obama (15), il quale è stato qualificato dalla Corte Suprema Usa “prestazione obbligatoria patrimoniale di natura tributaria”, da corrispondere in aggiunta all’ordinaria imposta sul reddito ancorché la legge impugnata lo considerasse solo una sanzione comminata per non avere il soggetto contratto l’assicurazione sanitaria.

La Corte Suprema ha ritenuto che l’obbligo, fissato dalla legge, di pagare tale somma trova la sua giustificazione nel comportamento negativo del cittadino che ostacola la fruizione, da parte degli altri, del bene pubblico collettivo assistenza sanitaria, comportamento da correggere con lo strumento tributario per ragioni di uguaglianza e giustizia distributiva (la sentenza della Corte parla di “responsabilità condivisa”). Non si tratta, dunque, per la Corte suprema americana di penalizzare economicamente l’inazione, ma di assumere quale oggetto di tassazione la fattispecie della rinuncia alla “responsabilità condivisa” riguardo ad un bene collettivo, come la salute, che tutti hanno il dovere di sostenere in quanto, in qualsiasi momento, possono subire un infortunio o una malattia che li costringe a usufruirne. Con la conseguenza, in verità un po’ farraginoso, che l’effetto della partecipazione alla spesa sanitaria si realizza con l’assoggettamento al prelievo tributario di chi si rifiuta di pagare il premio, ma che inevitabilmente, nel corso della sua vita, dovrà fare ricorso alla — o, meglio, avrà il vantaggio della — assistenza sanitaria (16).

Queste problematiche, vertenti sulla identificazione delle “nuove” disuguaglianze e dei mezzi fiscali per ridurle, hanno una particolare valenza (anche) politica in Italia, considerato che essa da tempo è entrata nel novero di quei paesi in cui gli interventi tributari hanno

(15) Il c.d. *Obamacare*, EEUU, *Protection Patient and Affordable Care Act*, 2011.

(16) La costruzione della Corte Suprema americana pare, in verità, abbastanza macchinosa. La disciplina dell’*Obamacare* potrebbe, infatti, essere più semplicemente interpretata — fuori dal combattuto contesto ideologico in cui, come è noto, è stato varato l’*Obamacare* — nel senso che la suddetta sanzione è, in realtà, una sovraimposta sul reddito (il cui gettito è destinato a finanziare un sistema assicurativo nazionale) dalla quale ci si può sottrarre solo stipulando una polizza assicurativa sanitaria personale. Tale costruzione, pur opinabile, ci offre tuttavia la dimostrazione che anche la Corte Suprema è favorevole a considerare legittimi tributi che non hanno come esclusivo e diretto presupposto sostanziale la produzione di un reddito, la titolarità di un patrimonio o un atto di consumo. Sul punto vedi, comunque, ROSEMBUJ T., *La capacità contributiva del “non fare”*. Il concetto di imposta. A proposito di un’importante sentenza della corte suprema degli Usa, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, n. 6, p. 1295 ss.

concorso ad aggravare, piuttosto che a superare, gli squilibri distributivi sul fronte dei redditi e dei patrimoni immobiliari.

3.3. Chi nega che le indicate forme di prelievo possano esprimere una valida capacità contributiva perché non sono omologabili ai tributi su forme di ricchezza materiale di natura patrimoniale è evidentemente costretto o a denunciarne il carattere confiscatorio e irrispettoso della “persona” del contribuente e della sua libertà economica o ad escluderne la natura tributaria o, ancora, a privilegiare una costruzione forzata e artificiosa dei relativi presupposti, tale da consentirne, in ogni caso, la riconducibilità a quelli tradizionali.

Questo modo di pensare è discutibile se si ragiona, come si è finora ragionato, nei ricordati termini etici di responsabilità collettiva e di giustizia distributiva e, perciò, in termini di equo e ragionevole riparto dei carichi pubblici, inteso quale momento necessario di qualsiasi forma di convivenza organizzata.

È, anzi, proprio la funzione distributiva dei tributi che non consente più di valutarli, sotto il profilo della capacità contributiva, avendo riguardo esclusivamente al loro impatto sulla proprietà privata, concepita — come la concepivano J. Locke e i suoi epigoni (17) — quale un attributo necessario e indissolubile della persona avente, come tale, un'esistenza originaria e una validità propria e indipendente dalla legge. Con la inaccettabile conseguenza — tratta da tale erroneo assunto — che l'esistenza di un diritto soggettivo a contenuto patrimoniale in capo al soggetto che pone in essere il presupposto d'imposta dovrebbe addirittura porsi, sempre, come un evento legittimatore della specifica tassazione nel senso che, se non c'è un patrimonio o un reddito da sottoporre a prelievo — o, meglio, se il presupposto che esprime una posizione di vantaggio non è spendibile — non ci sarebbe nemmeno la legittimazione alla tassazione della persona e, quindi, non ci sarebbe capacità contributiva economica.

Nelle società liberal-democratiche questo modo di pensare non regge, perché la persona non si identifica più con l'*homo oeconomicus*, che è come dire con i suoi diritti proprietari, nati con essa e, dunque, prima, senza e perfino contro lo Stato e la società. Va al contrario considerata nella sua complessità di essere politico, sociale e morale, inserito in un contesto sociale e istituzionale come individuo scindibile dai suoi diritti

(17) LOCKE J., *The Second Treatise On Civil Government*, London, 1690, par. 5 (trad. It. *Due trattati sul governo*, Torino, UTET, 1948, p. 335).

proprietari (18) e, perciò, idoneo a concorrere, in base alle scelte distributive delle maggioranze parlamentari, alle pubbliche spese per il solo fatto di porre in essere un presupposto espressivo sia di una potenzialità economica intesa come possibilità di future realizzazioni, sia comunque — come si è detto — di posizioni e situazioni attuali di vantaggio non necessariamente di natura patrimoniale, ma pur sempre valutabili economicamente: un individuo, in ultima analisi, tassabile in quanto “persona sociale” componente la comunità (19) (anche) solo per le sue “capacitazioni” e “possibilità” come finora intese.

4. *La essenziale funzione (re) distributiva del tributo in tempi di recessione.*

4.1. Da quanto finora detto risulta, quindi, che il tributo non è una mera “autolimitazione” della persona-contribuente titolare dei

(18) Ciò trova, in temi generali, un puntuale riscontro nell'ordinamento italiano. In esso, infatti, la *ratio* della tutela della proprietà non è tanto la personalità, con la conseguente congiunzione (-simbiosi) necessaria della proprietà stessa con i diritti inviolabili dell'uomo, quanto la funzionalità del sistema socio-economico. Nessun commentatore ha mai dubitato, in particolare, che, ai sensi degli artt. 42 e 43 della Costituzione italiana, i diritti proprietari non sono preistituzionali, e cioè non sono essi stessi un limite alla legge. È bensì questa che li riconosce, li può comprimere (fino al limite del nucleo essenziale) e ne determina i contenuti e la portata anche ai fini sociali, oltreché di interesse generale e di pubblica utilità; avendo come fine quello di garantire una ragionevole tutela di tali diritti e, nel contempo, rendere governabile e compatibile lo sviluppo economico con un ordine sociale giusto (sul binomio proprietà-libertà e sulla funzione sociale della prima v. MENGONI L., *Proprietà e libertà*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1988, p. 445, nonché PROSPERO M., *Filosofia del diritto di proprietà*, vol. II, da Hegel a Kelsen, Milano, F. Angeli, 2009, pp. 446-460 e, in senso per certi versi critico, GAMBARO A., *Note introduttive alla 25ª Conferenza internazionale dell'Osservatorio G. dell'Amore sui rapporti tra diritto ed economia: fra individuo e collettività. La proprietà nel secolo XXI*. Milano, 8 novembre 2012). Con riferimento all'imposizione fiscale, naturalmente, la compressione legale dei diritti proprietari avviene allo specifico scopo — ben diverso, dal punto di vista funzionale, da quello perseguito con gli artt. 42 e 43 — di attuare il precepto costituzionale dell'art. 53, e cioè di realizzare (non certo una espropriazione senza indennizzo, ma) il riparto solidaristico dei carichi pubblici a titolo di concorso alle spese pubbliche e sociali, assumendo, come si è più volte detto, come limite invalicabile solo il rispetto del principio di uguaglianza quale base e fondamento del principio di capacità contributiva.

(19) Sull'essere l'individuo una “creatura sociale per eccellenza” non autointerezzata, che partecipa (anche) quale contribuente alla *liberal community* e “conosce quindi numerosissimi tipi di interazione sociale” v. SEN A., *L'idea di giustizia*, Milano, Mondadori, 2010, p. 256. Sull'antinomia tra l'“individualismo democratico”, in cui si iscrive la persona sociale, e l'“individualismo economico”, incarnato nel neoliberalismo della fine del XX secolo, prodotto dall'assolutizzazione dell'*homo oeconomicus*, v. altresì le acute considerazioni di PENNACCHI L., *Filosofia dei beni comuni*, Roma, Donzelli, 2012, pp. 81-48.

fondamentali diritti di proprietà e di libertà (come i teorici del liberismo hayekiano sostengono), né un *premium libertatis* o solo la faccia negativa del costo dei diritti (come i fautori della teoria del beneficio ritengono) (20). In un mondo così disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento di giustizia distributiva che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per bilanciare i diritti proprietari con quelli sociali (21) e per correggere, nel rispetto del principio di capacità contributiva come sopra inteso, le distorsioni e le imperfezioni derivanti dalla maggiore o minore disponibilità dei beni della vita (patrimoniali e non) (22). Una società che fosse fondata

(20) Secondo la nota ricostruzione di HOLMES - SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, Il Mulino, 2000, pp. 202-214.

(21) Filosofi, economisti e giuristi contemporanei — di matrice non solo egualitarista, ma anche deontologica —, come J. Rawls e R. Dworkin e i premi nobel P. Krugman e A. Sen, giungono alla conclusione che il tributo, in quanto risolutivo in una prestazione obbligatoria, limita la libertà, i diritti proprietari e le stesse potenzialità economiche dell'individuo, e in ciò sta indubbiamente un sacrificio individuale, ma nello stesso tempo aumenta la libertà stessa e il godimento dei diritti sotto il profilo dell'equo riparto e dell'etica della responsabilità collettiva (oltre che individuale), e in ciò sta la funzione promotrice del tributo medesimo (RAWLS J., *A Theory of Justice*, cit., trad. it., *Una teoria della giustizia*, Milano, 1998; KRUGMAN P., *Meno tasse per tutti?*, trad. it., Milano, Garzanti, 2001, p. 7 ss.; SEN A.K., *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, trad. it., Milano, Mondadori, 2000; ID., *La libertà individuale come impegno sociale*, trad. it., Roma-Bari, Laterza, 1997, pp. 25-26; DWORKIN R., *Virtù sovrana, teoria dell'eguaglianza*, trad. it., Milano, Feltrinelli, 2002). È sull'uguaglianza che per questi autori si fonda, in ultima analisi, la stessa legittimità etica dello stato sociale, oltre che la sua funzione mediatrice e distributiva. Infatti, se per uguaglianza si intende l'eguale interesse che lo Stato deve avere per ogni cittadino da cui pretende il rispetto delle leggi, è facile trarre la conseguenza che la legittimità dello stato moderno non dipende altro che dalla eguale cura che, attraverso le leggi medesime, esso mostra per la sorte e la libertà di ciascuno dei suoi cittadini e, di conseguenza, dal suo trattarli come eguali e con eguale rispetto. E per fare ciò e per fare acquisire e mantenere ai cittadini medesimi i necessari autorispetto e dignità e un'eguale dose di libertà e di *chances*, esso Stato è autorizzato a porre, sul fronte sia del reperimento delle risorse che della destinazione delle spese, una serie di costrizioni legali alla distribuzione della ricchezza nazionale e alla fruizione in regime concorrenziale dei diritti patrimoniali, costrizioni che — si è visto nel testo — trovano un limite solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili, primi fra tutti i principi, corollari di quello d'uguaglianza e di giustizia sociale, di razionalità coerenza, congruità e capacità contributiva (quest'ultima intesa, appunto, come mero criterio di equo riparto).

(22) La dottrina sociale della Chiesa si è resa recentemente buona interprete di questa nozione di tributo in termini distributivi. Basta leggere al riguardo le suggestive pagine del *Compendio della dottrina sociale della Chiesa*, elaborato dal Pontificio consiglio della Giustizia e della Pace e pubblicato nell'aprile 2004, e, soprattutto, la voce *Tassazione* di E. Chiavacci apparsa sul *Nuovo dizionario di teologia morale* del 1999 (pp. 1361-1366). In quest'ultimo testo, in particolare, si evidenzia l'essenziale funzione di mediazione assegnata allo Stato impositore e si sottolinea la gravità e l'insostenibilità sul piano etico soggettivo del fenomeno evasivo. Sono eloquenti al riguardo le seguenti proposizioni: "Nel momento stesso in cui io produco reddito, so che lavoro non solo per me, ma per tutti quelli che hanno bisogno di sostegno e per la comunità

ancora sul mito della autolimitabilità della proprietà e priva degli interventi di uno Stato distributore si ridurrebbe inevitabilmente a una società preborghese, regredita alla fase precedente alla rivoluzione francese: una società senza coesione sociale, senza considerazione dei rapporti interpersonali e con scarsa formazione di capitale umano.

Indubbiamente, le politiche distributive statali, anche quando non producono l'aumento della pressione tributaria, limitano nel breve termine le risorse di alcuni a beneficio di altri. Ma se questa (re)distribuzione ha come effetto di medio e lungo periodo di migliorare la salute del paese, di ridurre le tensioni sociali, di incrementare l'accesso di tutti a servizi fino a quel momento riservati a pochi, non può negarsi che lo Stato sociale che ha raggiunto questi obiettivi è sicuramente più benestante e garantisce ai propri cittadini più equità, più sicurezza sociale e, quindi, più uguaglianza e maggior rispetto di sé.

Questa definizione funzionale di tributo trova il suo riscontro in quella, sopra data, di capacità contributiva come giusto e ragionevole criterio di riparto. Completa e arricchisce, perciò, in senso teleologico quella, classica, comunemente data del tributo come *obligatio ex lege*, evidenziando il suo aspetto funzionale di "strumento di distribuzione, tra i soggetti che compongono la comunità, degli oneri corrispondenti alla soddisfazione (mediante attività od opere) di interessi alla comunità stessa direttamente riferibili" (23).

4.2. In conclusione, quanto finora sono venuto dicendo significa che, almeno nel campo fiscale, è il "pubblico" che deve prevalere sul "privato". La scelta dei presupposti d'imposta è, infatti, frutto di valutazioni politiche delle maggioranze parlamentari, effettuate ai fini

politica (e al limite per la comunità umana) in cui vivo. Se il cristiano produce reddito (e cioè guadagna) con questo spirito, il momento del prelievo fiscale non è drammatico, ma è anzi un momento lieto in cui egli mette a disposizione della comunità e dei più deboli di essa ciò che non è indispensabile a un ragionevole sostentamento suo e delle persone a suo carico [...] Per cattivo che sia l'uso che il governo fa del prelievo fiscale, nella complessità dell'economia attuale solo lo Stato può affrontare i problemi cosiddetti macroeconomici; ed oggi è principalmente da questi problemi che dipende la qualità della vita di una comunità politica. L'inadempienza degli apparati governativi non giustifica l'inadempienza del singolo cittadino: giustifica invece, e impone moralmente in un regime democratico, di mandare a casa i cattivi governanti alle prime elezioni.

(23) Così FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005, pp. 13-14.

dell'equo riparto e del perseguimento di una maggiore mobilità degli assetti sociali, e non la mera conservazione ed omologazione legislativa dei modelli e delle regole "private" del mercato.

Sotto questo aspetto il potere di imposizione — se validamente e responsabilmente esercitato dagli Stati nazionali attraverso gli strumenti formali espressivi del consenso popolare — si sottrae al processo di *commodification* indotto dalla globalizzazione, che prelude alla depoliticizzazione della società e delle scelte pubbliche, e si inserisce dentro un circuito politico autonomo che respinge per sua natura la metafora del mercato e ha la sua fonte nella sovranità politica e nella libertà sociale.

Delle funzioni assegnate al tributo dalla teoria economica classica nell'ambito della finanza pubblica — quella allocativa, quella stabilizzatrice e quella redistributiva — è, insomma, quest'ultima che, specie nell'attuale grave congiuntura economica, deve considerarsi prevalente ed essere con più impegno esercitata dallo Stato. A costo di apparire un incallito conservatore, direi, anzi, che quanto più il finanziamento a mezzo tributi delle spese pubbliche e il raggiungimento degli obiettivi distributivi sono indirizzati a garantire i diritti sociali e a ridurre le più gravi disuguaglianze, tanto più i principi di solidarietà e di uguaglianza si pongono al centro del sistema della finanza pubblica e caratterizzano eticamente il modello del moderno "Stato sociale". Dove la necessaria correlazione tra prelievo tributario equamente ripartito e spesa pubblica da finanziare esprime la dipendenza in termini quantitativi della giustizia fiscale dalla giustizia sociale e dove quest'ultima — e cioè la definizione di un *welfare* secondo scelte politiche del momento — è il valore esogeno che deve in prevalenza guidare la politica fiscale.

È da tale correlazione — espressa nella Costituzione italiana dalla formula dell'art. 53 («ciascuno concorre alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva») — che trae origine il corollario per cui le imposte che siano rispettose del principio di uguaglianza e non intacchino il minimo vitale non possono rappresentare un disvalore sociale in sé. Esse si considerano alte o basse, opportune o meno, non in assoluto, ma in funzione della loro giusta distribuzione e della qualità, del gradimento e dell'efficacia della spesa pubblica e sociale con esse finanziata; che è come dire della maggiore o minore soddisfazione che la politica della spesa produce presso l'utente-contribuente. E se, come avviene ora, la pressione tributaria è molto, troppo alta, ciò dipende dall'elevatezza e, insieme, dall'inefficienza della spesa pub-

blica o, meglio, dall'incapacità del potere pubblico di fornire correttamente servizi essenziali ad un costo accettabile e, comunque, non eccessivo.

La pressione andrebbe, perciò, calibrata in conseguenza della riduzione, riqualificazione e razionalizzazione della spesa, della lotta agli sprechi e del recupero dell'evasione, ma non ridotta a tutti i costi al solo fine di realizzare forzatamente, "affamando" lo Stato, il modello dello "Stato minimo" a detrimento di quello "sociale" (*starving the beast* dicono i nordamericani; "l'acqua scarseggia e la papera non galleggia" direbbero meno cruentemente i napoletani).

5. *La perdurante crisi dell'imposizione personale progressiva.*

5.1. Quanto finora detto attiene, in via generale, soprattutto alla funzione (re)distributiva del tributo in senso orizzontale e presuppone il potere pieno del legislatore di superare la rigidità degli assetti sociali scegliendo ragionevolmente, anche fuori del mercato e secondo le opzioni delle maggioranze politiche, le vecchie e le nuove forme di ricchezza, economicamente valutabili, da tassare nei confronti di chi risulta avvantaggiato rispetto ad altri e, quindi, dimostra una maggiore attitudine alla contribuzione.

L'attuale crisi dell'imposta generale e cumulativa sui redditi non deve, però, portarci a negare validità all'altro importante cardine dell'equità tributaria, costituito dal principio costituzionale di progressività inteso come uguaglianza nella redistribuzione verticale degli oneri e, quindi, come strumento di riduzione delle differenze tra le situazioni di ciascun consociato (24). Non deve, cioè, farci abbandonare d'emblée il brocardo "aliquote di imposta più elevate per alti redditi", a vantaggio dell'altro, tanto di moda e tanto più comodo, "dalle persone alle cose".

Indubbiamente la crisi in atto ha dato grande forza, non solo nel nostro paese, a quegli orientamenti di politica economica, di cui ho già detto, di impronta prevalentemente neoliberalista, che sono fondati su criteri di giustizia fiscale meno impegnativi, come quello del beneficio, e sono favorevoli alla proporzionalità piuttosto che alla progressi-

(24) Su tale principio e sulle problematiche connesse alla sua attuazione nell'ordinamento tributario italiano rinvio alla recente monografia di CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, Roma, Dike Giuridica Ed., 2013.

vità (25). Il nostro sistema fiscale, specie negli ultimi trent'anni, risulta in effetti disseminato da norme che si ispirano più ai valori della stabilità e della sicurezza individuale che a quelli distributivi e che si preoccupano, in ultima analisi, della conservazione degli *stock* patrimoniali e non della mobilità degli assetti sociali. Anche a livello internazionale la tendenza in alcuni paesi sembra essere in questo senso. Basti pensare alle numerose proposte sia di *flat rate tax*, senza quota esente e senza detrazioni e deduzioni, sia di tassazione generale sulla spesa (non accompagnata da una robusta imposta patrimoniale), avanzate in numerosi paesi europei e negli Usa. E si pensi, ancora, ai sistemi di tassazione rigidamente proporzionale sui redditi (con un primo scaglione esente) applicati in alcuni paesi dell'Europa dell'Est.

5.2. La crisi del tributo personale progressivo si è per di più aggravata anche a causa del processo economico di globalizzazione e delocalizzazione in atto, che ha reso incerto il presupposto su cui sono stati fino ad oggi elaborati gli ordinamenti fiscali, e cioè il presupposto della coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente che la dovrebbe finanziare.

Ho già messo in evidenza in altra sede (26) che la globalizzazione attenta, in effetti, alla regola generale secondo cui il cittadino deve pagare i tributi che i rappresentanti popolari da lui eletti impongono per finanziare la spesa di cui egli si avvantaggia. Con essa il cittadino continua a votare nel paese di appartenenza e a godere in tale paese dei benefici della spesa pubblica, ma può, in casi sempre più frequenti, scegliere il paese meno esoso dove pagare almeno una parte di tributi attraverso un'opportuna localizzazione sia degli investimenti finanziari e delle attività produttive sia della propria sede di lavoro.

Non v'è dubbio, quindi, che la prospettiva della delocalizzazione contempla per gli Stati nazionali il rischio della perdita della sovranità tributaria e, conseguentemente, esclude dalla progressività quote consistenti di imponibile. Nel tentativo di arginare le emorragie fiscali e riconquistare quote di concorrenti esteri, ogni Stato è, perciò, spinto

(25) Alcuni autori, di estrazione soprattutto nordamericana, arrivano addirittura al punto di riesumare vecchie teorie, secondo cui una redistribuzione economica operata in via progressiva "distrugge" la ricchezza. Invocano perciò, in alternativa, tassazioni tutt'al più di tipo cedolare e proporzionale e una più stretta delimitazione delle aree impositive (Tra gli altri, MASSEY C.R., *Takings and Progressive Rate Taxation*, in *Harvard Journal of Law and Public Policy*, 20, n. 1, 1996, pp. 85-96 e, soprattutto, EPSTEIN R., *Takings*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press, 1985, p. 100).

(26) *Le ragioni del fisco*, cit., p. 107 ss.

ad abbassare le aliquote sulla parte mobile della materia imponibile (soprattutto, plusvalenze, rendite finanziarie e reddito di impresa).

Con la conseguenza che rimane prevalentemente allo Stato di origine l'imponibile offerto dai fattori poco mobili: il lavoro, i consumi, le rendite immobiliari. Ogni sistema tributario nazionale tende, quindi, a diventare regressivo nella sua struttura e, quanto al gettito, incontrerà sempre più severi limiti nella prevedibile reazione dei contribuenti verso gravami eccessivi. Il segnale che al riguardo proviene dalla scena mondiale non lascia adito a dubbi: nell'ultimo decennio la tassazione del capitale finanziario è ancora abbastanza ridotta (nonostante il recente aumento, intervenuto in Italia, dell'aliquota relativa agli interessi dei titoli a reddito fisso), quella dei redditi d'impresa è ancora elevata, ma almeno tende a diminuire seppur molto lentamente, mentre la tassazione del lavoro è di sicuro fortemente aumentata.

5.3. Per recuperare gradualmente quel minimo di progressività che la globalizzazione ha concorso a mettere in crisi, le vie percorribili sono sempre le stesse e, almeno allo stato attuale, abbastanza impervie, ma non impossibili. Le ricordo brevemente.

Sul piano della politica interna, la ricostruzione di un'IRPEF più coerente e non frazionata secondo le linee di cui dirò più avanti dovrebbe essere contestuale all'accentuazione della lotta all'evasione, anche internazionale (27), e al recupero di una maggiore coscienza della funzione fiscale a livello sia politico che legislativo. È impor-

(27) In questa ottica non è pragmaticamente da sottovalutare l'assunzione di provvedimenti di *voluntary disclosure*, diretti ad agevolare il rientro dei capitali finanziari e dei patrimoni "congelati" all'estero, a condizione che tali provvedimenti non abbiano natura ed effetti di veri e propri condoni. Sono poi da condividere le osservazioni e le proposte della Corte dei conti, rese note il 31 Ottobre 2013 a conclusione delle indagini da essa condotta in merito all'attività di controllo fiscale. La Corte ha promosso a pieni voti le norme sugli elenchi di enti e fornitori in vigore tra il 2006 e il 2007, e, per converso, ha bacchettato severamente le scelte del legislatore effettuate negli ultimi anni. Esse "sono state ondivaghe e contraddittorie, con interventi rigorosi cui hanno fatto seguito inopinate abrogazioni e successive reintroduzioni di obblighi sostanzialmente analoghi a quelli poco tempo prima abrogati, con conseguenti effetti negativi tanto per i contribuenti quanto per l'amministrazione (costi di adeguamento e riadeguamento dei *software* gestionali, strategie di controllo avviate e successivamente bloccate, eccetera)". La Corte dei conti suggerisce, pertanto, un cambio nelle strategie di contrasto all'evasione, le quali dovrebbero essere fondate sulla fatturazione elettronica e i sistemi di pagamento tracciato, e avere il fine di "attribuire massimo rilievo alla fase dell'adempimento spontaneo, utilizzando anche in tale fase, e non solo in quella dell'accertamento come avviene attualmente, il vasto

tante, anche se difficile in questi tempi di crisi etica, collegare tali due misure.

L'evidenza empirica ci insegna che la recrudescenza del fenomeno evasivo produce quasi sempre l'effetto negativo di autodifesa da parte di uno Stato che non sempre è in grado di controllare questo fenomeno; un'autodifesa, che si risolve inevitabilmente nella previsione di forme di tassazione più gradite, più rapide, di più facile applicazione e, nello stesso tempo, prevalentemente proporzionali, forfettarie e concordate con le categorie dei "contribuenti a rischio di evasione". Solo per fare degli esempi, una riprova di alleggerimenti effettuati con questi fini sono i condoni del passato, ma, per certi versi, anche gli stessi redditometri, gli spesometri e gli studi di settore quando sono applicati in modo (quasi) automatico.

In questa situazione, è evidente che un riacquistato senso della funzione fiscale potrebbe sottrarre la lotta all'evasione a questa logica di compromesso "politico" con le categorie interessate, la riporterebbe ai parametri dell'efficienza amministrativa e la rimetterebbe nelle mani dell'unico soggetto deputato istituzionalmente a farla, e cioè nelle mani dell'Amministrazione finanziaria e, per essa, dell'Agenzia delle Entrate. Questa dovrebbe a sua volta potenziare tutti quei controlli che si fondano sulla tracciabilità delle operazioni economiche, e cioè sulla conoscenza in via telematica sia delle consistenze patrimoniali e finanziarie dei contribuenti sia delle spese da essi effettuate. L'obiettivo della creazione e dell'utilizzo di queste banche dati sarebbe quello non solo di accertare le imposte evase, ma anche di identificare i soggetti che hanno maggiori potenzialità evasive.

Se, poi, si vogliono aggredire alla radice i ricordati effetti fiscali negativi della globalizzazione, credo che non rimanga che insistere sul rilancio della collaborazione internazionale e sul rafforzamento del coordinamento comunitario, approfittando dell'aumentata sensibilità manifestata recentemente sul tema dalle grandi potenze mondiali e, in particolare, dall'Ocse. La propensione a privilegiare tassazioni proporzionali "al ribasso" sui consumi e sulle "cose" nell'ottica deteriorata della *tax competition* può, infatti, arrestarsi solo stipulando impegnativi accordi di reciprocità (specie in tema di riciclaggio), potenziando ulteriormente lo scambio di informazioni (anche) con i paesi conside-

patrimonio informativo di cui l'amministrazione oggi può disporre, a partire dai dati relativi ai rapporti con i clienti e i fornitori e, auspicabilmente, dai dati relativi ai rapporti finanziari".

rati “paradisi fiscali” e puntando ancora, nella prospettiva dell’unificazione europea, sulle armonizzazioni delle basi imponibili, delle aliquote e degli incentivi e disincentivi, oltre che sulla previsione di trattamenti fiscali uniformi.

Nella direzione di un parziale recupero di questa strumentazione pattizia sembra finalmente muoversi con decisione il G20, i cui componenti sono evidentemente preoccupati dall’eccessiva, crescente finanziarizzazione dei mercati e dalla depoliticizzazione dei processi decisionali. Sono ben noti gli *statements* prodotti dalle riunioni di Londra e Pittsburgh del 2009, di Mosca e Dublino del 2012 e del 2013 e, soprattutto, le recenti prese di posizioni congiunte degli Usa e dell’Unione Europea sull’elusione e sulla tassazione delle imprese multinazionali (mi riferisco soprattutto a quelle società che organizzano la rete come Google, Amazon, Apple e altre ancora). In tali incontri si sono, infatti, stretti accordi, si è ribadita la raccomandazione di ampliare il concetto di concorrenza fiscale dannosa e si è sottolineata la validità del principio antielusione inteso come difesa, da parte dei singoli Stati, delle proprie basi imponibili contro le c.d. termite fiscali.

Evidentemente, con tali *statements* il G20 — mosso dall’esperienza negativa dell’attuale crisi economico-finanziaria mondiale — mostra di non amare né le operazioni finanziarie di *regulatory arbitrage*, né di *forum shopping* fiscali, né di *short selling*. Invita, perciò, gli Stati aderenti a far rispettare le regole del gioco e ad imporre alle imprese di operare, anche ai fini fiscali, sul mercato finanziario con *fair play*, trasparenza e integrità morale. Il messaggio che le grandi potenze in questo periodo stanno inviando è, insomma, che “è lecito pagare il minimo di imposta, ma non minimizzare le imposte” (28).

Questa è, a mio avviso, per grandi linee la non facile via lungo la quale ci si dovrebbe muovere, a medio e lungo termine, per mitigare gli effetti negativi della globalizzazione e per applicare pienamente il principio della tassazione universale nel luogo in cui il soggetto risiede o svolge la sua principale attività. Ciò vale ancor di più nel presente momento storico, in cui la crisi del federalismo fiscale ha indebolito la

(28) Significativo di quest’atteggiamento è l’interessante studio commissionato dal governo francese a due esperti della materia sulla tassazione delle imprese appartenenti alla c.d. *economie numérique*, e cioè all’economia digitale. In questo documento sono indicati quali e quanti e gravi danni in termini di evasione ed esclusione siano prodotti dalla raccolta gratuita dei dati, dalla loro riorganizzazione e immissione nel mercato e dalla conseguente tassazione dei redditi prodotti nei paradisi fiscali.

speranza di utilizzare la sua attuazione quale ulteriore strumento atto a riportare il controllo di almeno alcune parti delle basi imponibili all'interno del territorio nazionale (29).

6. *Come recuperare elementi sostanziali di progressività del sistema fiscale.*

6.1. Allo stato attuale, non pare che i governi italiani che si sono succeduti in questi ultimi anni e le incerte maggioranze politiche che li hanno sorretti siano riusciti a utilizzare al meglio gli strumenti convenzionali e gli accordi di collaborazione per recuperare le basi imponibili perdute ed evitarne la trasmigrazione (30). Né è chiaro quale sia la strategia che si intende attuare per superare la legislazione casistica che ha caratterizzato le politiche tributarie di questi ultimi anni e per assumere risolutive, radicali iniziative di contenimento della *tax competition*. Soprattutto, non è chiaro se si intenda far seguire un serio, graduale recupero di elementi di progressività ai timidi interventi congiunturali — alcuni varati nel 2012, altri previsti dalla legge di stabilità per il 2014 — relativi alla maggiore tassazione delle rendite finanziarie, al c.d. contributo di solidarietà posto a carico dei redditi più elevati, all'aumento delle detrazioni IRPEF per i figli a carico, alla introduzione della minipatrimoniale sulle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti in Italia e alla riduzione del c.d. cuneo fiscale, ed altri ancora.

Certo, nella presente congiuntura non si può dire che sussistano le migliori condizioni politiche ed economico-finanziarie per procedere nell'immediato ad una costosa riforma a regime dell'IRPEF in senso maggiormente distributivo. E nemmeno sembrano in qualche modo recessive nell'ambito delle attuali maggioranze politiche quelle opinioni che privilegiano imposizioni indiscriminate e regressive sui consumi (31), guardano con sfavore all'applicazione di una "seria" im-

(29) Rinvio su questo punto al mio, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1 ss.

(30) Non mi risulta, ad esempio, che siano stati presentati disegni di legge al Parlamento per ratificare gli accordi (aventi, appunto, natura di trattati internazionali) sullo scambio di informazioni sottoscritti con alcuni paesi "paradisi fiscali" (Isole Cook, Jersey, Guernsey, Gibilterra, Bermude e Cayman), accordi rispondenti alla sigla *TIEA* (*Tax Information Exchange Agreement*).

(31) Si pensi, sul piano concreto, all'aumento — intervenuto in questi ultimi due anni — dell'Iva e delle accise sugli oli minerali, non compensato, quest'ultimo, dall'annuncio della previsione di una *carbon tax* secondo lo schema comunitario.

sta successoria (32), propugnano ancora la prevalenza del criterio del beneficio sul principio di capacità contributiva e prediligono le forfe-tizzazioni e le cedolarizzazioni delle basi imponibili, nonché interventi temporanei piuttosto che strutturali. E le stesse ricordate misure tributarie finora emanate e la seppur apprezzabile proposta governativa di legge delega fiscale, che sarà con ogni probabilità approvata dal Parlamento nei primi mesi del 2014, non sembrano innestarsi sufficientemente in un coerente, più vasto disegno di riforma da realizzare negli anni a venire.

Dopo più di quarant'anni dall'ultima riforma fiscale generale, sarebbe comunque giunto il momento di cominciare a pensare alla costruzione, nel medio e lungo termine, di un nuovo sistema tributario che, avvalendosi anche degli strumenti comunitari e nella prospettiva della creazione di un'unione (anche) fiscale europea, meglio distribuisca le basi imponibili secondo il concetto allargato di capacità contributiva di cui ho detto più sopra e, nel contempo, ci restituisca una progressività che, pur senza avere la perfezione teorica della curva degli anni Settanta, abbia comunque l'effetto di premiare gli svantaggiati secondo la regola rawlsiana del *maximin*.

Il che non significa che si debba rinunciare ad una piena e ragionevole tassazione dei redditi e dei patrimoni. Significa solo spostare parzialmente l'onere fiscale dal reddito di impresa e di lavoro e dai patrimoni immobiliari su diverse entità, su *new properties* che denotino quelle che ho definito specifiche posizioni di vantaggio e di soddisfazione di bisogni valutabili economicamente e meglio si prestino a concorrere all'equo riparto dei carichi pubblici.

La *tobin tax* all'italiana sulle transazioni finanziarie prevista dal D.D.L. di stabilità per il 2013 è solo un timido segnale di voler procedere in questo senso, colpendo la ricchezza mobiliare laddove si forma, e cioè nei mercati finanziari (33). Ma il legislatore tributario,

(32) Nel 2010 il gettito di tale imposta è stato di 470 milioni di euro, pari a circa la metà del gettito registrato nel 1999 e nel 2000.

(33) Su questo tema rinvio alla relazione *Mercati finanziari e fiscalità*, da me svolta al convegno su "L'ordinamento italiano del mercato finanziario tra continuità e innovazioni", tenutosi a Modena il 26 ottobre 2012, i cui atti sono in corso di pubblicazione, nonché alla "Lecture Spinelli" su *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea* tenuta a Torino il 12 dicembre 2013 di prossima pubblicazione su *Riv. dir. prat. trib.*, 2014, n. 1 e, in stralcio, sulla rivista *Il Mulino*. Qui mi limito a rilevare che l'imposta sulle transazioni finanziarie, per essere realmente efficiente e dare un gettito apprezzabile, dovrebbe essere costruita secondo lo schema indicato dalla Commissione UE e, soprattutto, dovrebbe configurarsi come una vera e

nazionale ed europeo, avrebbe a disposizione un'ampia gamma di altri indici di capacità contributiva — finora parzialmente o niente affatto tassati — da assoggettare ad imposizione, senza con questo provocare *shock* economici di stampo keynesiano. Penso all'uso di beni ambientali scarsi, all'emissione di gas inquinanti (34), alle diverse forme di

propria imposta europea sulle transazioni finanziarie deliberata dall'UE e, perciò, destinata a finanziare una spesa europea. Vi è, infatti, una certa concordia tra gli economisti pubblici nel sostenere in via di principio che questo prelievo 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 le necessità dell'economia reale). In effetti, 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 ci ha spiegato che: a) produttori e consumatori di prodotti finanziari hanno assunto "troppi rischi"; b) i prezzi di questi prodotti 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, in quanto hanno alimentato l'illusione finanziaria della 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 dei prodotti "tossici", ha sopportato ugualmente i costi del disastro finanziario e sono stati essi a pagare il conto del risanamento. Ed è proprio sulla base di queste considerazioni che le istituzioni europee hanno da alcuni anni portato avanti l'idea di un prelievo sulle operazioni finanziarie. La Commissione europea ha, in particolare, redatto una proposta di direttiva avente per oggetto l'istituzione di un tributo gravante economicamente su scambi e su 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. 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 derivanti dal non essere una tassa globale. Il gettito di questo tributo potrebbe alimentare un Fondo Europeo per lo Sviluppo e l'Occupazione.

(34) Si tratterebbe di un tributo costruito in modo tale da ricomprendere nel suo presupposto il fattore inquinante, e cioè lo stesso evento che produce il danno ambientale. Esso colpirebbe direttamente l'emissione di rumori o gas inquinanti ovvero l'estrazione e la produzione di sostanze che impoveriscono o provocano danno all'ambiente, e sarebbe connotato da una relazione diretta tra il presupposto e il fatto materiale — l'unità fisica — che determina un deterioramento scientifico accertato. L'Ocse e l'UE hanno da tempo mostrato il proprio favore verso la previsione di questo tipo di tributo. Senza dover necessariamente risalire alla tesi sul c.d. doppio dividendo propugnata nel rapporto Delors nella prima metà degli anni Novanta, è sufficiente riferirsi alla proposta avanzata dalla Commissione sulla revisione della tassazione dell'energia, in cui si auspica l'introduzione di un'imposta dipendente direttamente dalla qualità di emissioni di sostanze inquinanti, e, in particolare di CO₂ (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.

occupazione dell'etere (ad esempio, la c.d. *bit tax*), al consumo o produzione o cessione di alimenti dannosi o di tipo suntuuario (le c.d. *fat taxes*), alla raccolta gratuita di dati compiuta nel nostro paese dalle imprese dell'economia digitale per produrre redditi tassati poi in altri Stati a più bassa tassazione (35). Penso, soprattutto, a quelle tasse — che gli economisti definiscono “correttive” — frutto di accordi globali internazionali, dirette a compensare i problemi causati dalle c.d. esternalità negative, come, ad esempio, la vendita di armi ai paesi in via di sviluppo e ogni tipo di flusso finanziario internazionale destabilizzante. Quanto alla tassazione dei redditi societari, il nostro paese dovrebbe produrre il massimo sforzo in sede comunitaria quantomeno per ridurre le forti differenze di regime attualmente esistenti tra paesi occidentali e paesi dell'Europa dell'Est. Andrebbe costruito, inoltre, un sistema più trasparente in cui i *tax rata* effettivi non siano significativamente superiori a quelli nominali e le divaricazioni tra risultati economici e fasi imponibili siano rappresentate da poche misure

(35) È questo un tributo che dovrebbe avere per oggetto la 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 destinato, dapprima, nell'opinione pubblica e successivamente, sull'onda delle critiche da queste 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*). Sono altresì note le relazioni da parte di diverse istituzioni internazionali — lo si è ricordato, 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 profili tassabili (*Base Erosion and Profit Shifting Bers*), mettendo al primo posto le difficoltà che tutti gli Stati incontrano nella tassazione delle imprese della *new economy*. Le iniziative che suscitano maggiore interesse sono quelle avviate in Francia a seguito della costituzione di un apposito comitato di studio (c.d. comitato *Colin-Collin*), 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 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.

selettive di incentivo alla crescita (innovazioni, 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.

6.2. Quanto sopra non vuol dire che i criteri del beneficio e della tassazione proporzionale, tanto apprezzati dai fautori delle teorie liberiste, non possano coesistere con i richiamati principi — costituzionalmente privilegiati — dell'uguaglianza tributaria e della progressività previsti dagli artt. 3, 53, primo e secondo comma Cost. Il richiamo a tali principi è, infatti, utile quale parziale rimedio degli effetti negativi della globalizzazione e quale criterio ispiratore di un ordinato sistema di federalismo fiscale complesso e plurilivello, fondato sulla regola della sussidiarietà verticale, attuativo del principio generale di autonomia tributaria (regionale e locale) e funzionale all'espansione dell'autonomia politica (artt. 118 e 119 Cost.). È bene, infatti, che sul piano economico i tributi "propri" degli enti territoriali siano caratterizzati, piuttosto che come tributi generali e progressivi, come tributi paracommutativi di scopo o come tributi "controprestazione" aventi aliquote proporzionali. Così come è bene che alla vicinanza tra governanti e governati consegua una maggiore possibilità di monitorare il legame tra costi e benefici, ovverosia tra imposte prelevate e servizi locali resi, fino al punto di giungere in alcuni casi a "trasformare" il tributo in un vero e proprio canone-corrispettivo, riconducibile più al prezzo pubblico in senso stretto che allo schema dell'imposizione fiscale.

Non è, invece, in alcun modo concepibile un sistema tributario statale fondato esclusivamente su criteri sinallagmatici e paracommutativi e, quindi, su tributi poco utilizzabili quali strumenti di redistribuzione. Così come è fuori da ogni schema razionale un'imposta personale sui redditi — quale quella vigente in Italia — frammentata e, comunque, con una progressività limitata ai redditi di lavoro. Nella realtà dello Stato sociale i tributi generali hanno la funzione minima — incompatibile con la logica del beneficio — di finanziare, nel rispetto del principio di giustizia distributiva, la produzione dei beni pubblici indivisibili e, in genere, i livelli essenziali dei diritti civili e sociali da garantire con carattere di universalità a ogni cittadino. Ed hanno la funzione massima — parimenti incompatibile con lo schema sinallagmatico — di attenuare le disuguaglianze attraverso interventi

redistributivi strutturali che tengano conto degli stati di povertà e di ricchezza. Lo ripeto: un sistema impositivo, composto da questo tipo di tributi e avente questa funzione, non può certo essere espresso esclusivamente dal criterio di proporzionalità e dal principio del beneficio, senza recuperare un minimo di progressività (36).

6.3. È possibile, dopo quanto finora detto, recuperare elementi sostanziali di progressività dell'imposta personale sui redditi senza produrre *stress* fiscali?

La risposta è, a mio avviso, cautamente positiva. L'obiettivo prioritario del riformatore dovrebbe essere quello di evitare ulteriori riduzioni del reddito disponibile delle famiglie e, in particolare, del reddito di quella *middle class* in cui si riconoscono i consumatori e dal cui rafforzamento dovrebbe anche dipendere una ripresa della crescita. Tale reddito è stato, infatti, finora fortemente falcidiato da quanto avviene nel mercato del lavoro. Si pensi che attualmente un dipendente con reddito poco più che mediano sopporta aliquote effettive decisamente superiori al 40% (senza considerare gli altri 9 punti ulteriori di contributi sociali) e, addirittura, un parasubordinato con reddito lordo appena superiore ai 15 mila euro annui sopporta aliquote effettive superiori a un terzo (anche qui, senza considerare l'ulteriore carico contributivo) (37). Sono, insomma, le persone e le famiglie — il cui reddito principale ed esclusivo deriva dal lavoro dipendente e dalle pensioni — i soggetti maggiormente presi, insieme

(36) Non ignoro che per alcuni scienziati delle finanze il principio di capacità contributiva e il criterio del beneficio sono fatti convivere anche negli assetti centralizzati e sono teorizzati come presupposti fondamentali dell'imposizione. Ma è evidente che ciò è possibile solo se si assume la versione "beneficio globale" di de Viti de Marco (*Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1939, pp. 90-93 e, in particolare, note 1 e 2 di p. 91, nonché pp. 122-123; *Id.*, *Il carattere teorico dell'economia finanziaria*, Roma, Pasqualucci, 1888, *passim* e, in particolare, pp. 103 e 135). In tale caso, infatti, sarebbe forse possibile sostenere che il criterio del beneficio, venendo a coincidere con (ovverosia "inglobando") quello della capacità contributiva, sia idoneo a "fondare" la maggiore parte delle entrate fornite dai sistemi tributari. Se, invece, si abbandona questa definizione totalizzante, esso — come si è appena visto nel testo — potrebbe tutt'al più essere economicamente confinato all'ambito dell'imposizione corrispettiva del godimento dei servizi pubblici locali.

(37) Le ragioni di una tale situazione risiedono nella tendenza dei governi passati ad ampliare le aree di reddito esente, ben visibili e apprezzate dal cittadino-elettore, e, contemporaneamente, nella scarsa disponibilità di risorse finanziarie da destinare alla riforma dell'IRPEF. Il che ha spinto a più riprese i governi a seguire i parlamenti e, quindi, ad innalzare le aliquote marginali sin dal superamento della soglia di esenzione (così Di NICOLA F., *Una revisione dell'IRPEF di stimolo all'offerta del lavoro*, in *nel Merito*, 9 marzo 2012).

alle imprese, nella tenaglia dell'attuale crisi e del c.d. cuneo fiscale; dove la perdita di occupazione o l'impossibilità di trovarla su base familiare si somma, in seno alla stessa famiglia, ai costi dell'inflazione e al peso di tributi che detti soggetti non potrebbero evadere neanche se volessero.

In questa situazione, varrebbe la pena di optare per un tipo di progressività sostanziale ben diversa da quella, eccessivamente formale e nominalistica che ci trasciniamo dagli anni Settanta. Il che potrebbe avvenire, in termini generali, ridisegnando le aliquote, gli scaglioni, le deduzioni, le detrazioni, la quota esente e ogni *tax expenditure* in modo tale che, a regime, le classi meno abbienti maggiormente colpite dall'attuale sfavorevole congiuntura risultino ragionevolmente più avvantaggiate o meno svantaggiate rispetto a quelle più ricche o, comunque, assoggettate ad imposizioni cedolari proporzionali.

Se non si vuol far deperire definitivamente l'IRPEF, quelle poche risorse che via via i governi saranno in grado di trovare per finanziarne la riforma dovrebbero essere destinate a realizzare *mix* di interventi a favore delle famiglie che non si esauriscano, però, solo sul piano fiscale. Tali interventi dovrebbero essere diretti, in particolare, a compensare i livelli dei contribuenti più bisognosi — per i quali il sistema delle deduzioni o detrazioni per carichi familiari si rivela incapiente — con una sorta di imposta negativa avente la forma di credito di imposta. Nel contempo, essi dovrebbero essere integrati dall'erogazione di contributi sociali specifici e dal potenziamento dei servizi di appoggio alla famiglia, fino ad arrivare, se lo stato della spesa pubblica lo consentirà, alla garanzia di un "reddito minimo sociale" di inserimento. Si pensi che attualmente in Italia tre milioni e mezzo circa di famiglie si trovano in condizioni di povertà "assoluta" (e cioè senza beni essenziali per condurre una vita dignitosa) e che l'unico sostegno nazionale è rappresentato dalla c.d. «carta acquisti» che vale quaranta euro al mese. In Francia il «reddito di solidarietà attiva» garantisce ad una famiglia nullatenente con due figli un trasferimento di circa mille euro al mese.

Un giusto dosaggio degli strumenti fiscali con quelli di spesa è necessario da un punto di vista della giustizia sociale, perché attraverso di esso si rimedierebbe all'attuale difficoltà di differenziare sgravi e agevolazioni in proporzione alla situazione economica familiare. L'imposta negativa, che qui si propone, continuerebbe, infatti, a privilegiare una redistribuzione su base individuale e a ridurre l'insopportabile cuneo fiscale, mentre l'attribuzione selettiva di assegni ai nuclei familiari (con minori e anziani non autosufficienti)

permetterebbe, a sua volta, di avere riguardo direttamente al “parametro famiglia” (38).

6.4. Così operando, la redistribuzione potrebbe essere perseguita con maggiore sofisticatezza e attenzione tecnica anche in presenza di un numero ridotto di scaglioni e di aliquote e presupporrebbe interventi legislativi diversificati, interessanti altri tributi e coordinati con politiche, previdenziali ed assistenziali, strutturali della spesa. Avremmo, evidentemente, non una progressività in senso tecnico-formale basata su un numero eccessivo di scaglioni e su una altrettanto eccessiva differenziazione delle aliquote, ma una redistribuzione selettiva fondata, da un lato, su una riduzione delle aliquote marginali effettive a basso livello di reddito e, dall'altro, su una reale differenziazione tra bassi e alti redditi, perseguita, come si è detto, anche con lo strumento dei contributi al nucleo familiare. Il tutto, in coerenza con i principi fondamentali di solidarietà e di uguaglianza, e cioè con quei principi che sono cardine e ispiratori dei principi di capacità contributiva e di progressività.

Importante è, in ogni caso, che l'intervento fiscale a favore delle categorie più deboli, per come avviene e per il contesto in cui avviene, non si risolva in un appiattimento della curva di progressività a livello dei redditi medi, tale da produrre un implicito ridimensionamento degli obiettivi egualitari, declassati così ad attenuazioni delle sole disuguaglianze estreme. Se ciò avvenisse, si danneggerebbero proprio

(38) Tali interventi dovrebbero preferirsi a sistemi tipo “quoziente familiare”, i quali, seppur apprezzabili, tendono nella sostanza a favorire le famiglie più ricche e sarebbero comunque, nel breve termine, difficilmente praticabili in Italia a causa della loro non facile calibratura finanziaria e della conseguente eccessiva onerosità per l'Erario. Sul fronte specifico dell'assistenza, quanto sopra presupporrebbe una razionalizzazione e un riordino del sistema delle prestazioni attualmente erogate sia dall'Inps che dagli enti decentrati (regioni, province, comuni, università) sulla base dell'indicatore di situazione economica equivalente (ISEE). Occorrerebbe, in particolare, integrare tra loro le banche dati esistenti e le condizioni di accesso alle prestazioni, per evitare che prestazioni erogate da enti diversi si cumulino in modo ignoto e irrazionale in capo allo stesso beneficiario. Il che significa che, per decidere se un richiedente ha titolo a una specifica prestazione, si dovrebbero conoscere non solo i dati fiscali già oggi censiti dall'ISEE, ma anche quanto eventualmente erogato come prestazioni di *welfare* da altri enti pubblici. In un sistema che — come sostengo nel testo — deve guardare non al singolo individuo, ma alla famiglia nella sua unità sarebbe, inoltre, opportuno e più fisiologico considerare tutte le prestazioni assistenziali erogate, anche se attualmente esenti da IRPEF, ai fini di una migliore definizione della capacità contributiva e di una più razionale ed equa ripartizione del carico. In questa ottica, tali prestazioni dovrebbero essere assoggettate ad imposte con riferimento non ai singoli fruitori, ma al nucleo familiare, tenendo conto del loro ammontare complessivo e dei redditi percepiti ad altro titolo dai componenti della famiglia.

quelle classi di reddito che nell'ultimo decennio sono state tra le più colpite dal perdurare della crisi e che da tempo consumano poco o non consumano più. Ci si allontanerebbe, in particolare, dall'indirizzo costituzionale che impone la tassazione progressiva per "incremento percentuale" e si correrebbe il rischio di realizzare dei livellamenti sinonimi solo della lotta alla marginalità. E il *welfare*, da situazione di carattere generale — di cui tutti, secondo le diverse condizioni, dovrebbero fruire —, verrebbe indebitamente a configurarsi, nella sostanza, come residuale e riservato ai "poveri" (39).

Trattamenti inclusivi di questo genere andrebbero, dunque, attentamente calibrati e non dovrebbero escludere — in momenti, come l'attuale, caratterizzati dalle sottolineate crescenti disuguaglianze nella distribuzione dei redditi e della ricchezza — l'aumento temporaneo della tassazione dei redditi più elevati. In prospettiva, si potrebbe pensare all'introduzione, in via di discriminazione qualitativa, di una imposta sui grandi patrimoni ad aliquota ridotta, la quale potrebbe sostituire parzialmente ed aggregare molte delle numerose minipatrimoniali ora applicate (40). In teoria, con lo sviluppo dell'economia digitale un'imposta di questo genere diverrebbe di più facile accertamento potendo l'Agenzia delle Entrate utilizzare a tal fine la raffinata strumentazione informatica della tracciabilità e, quindi, operare in regime di trasparenza finanziaria avvalendosi della trasmissione automatica delle informazioni bancarie (41). Non va dimenticato, in ogni caso, ciò che i nostri riformatori degli anni Settanta — C. Cosciani, G. De Genaro, S. Steve e B. Visentini in testa — ci hanno insegnato (senza però

(39) Per un approfondimento di questi temi e, in particolare, dei tipi di strumento più idonei a realizzare una razionale articolazione degli interventi (fiscali e non) di redistribuzione verticale del reddito a sostegno delle responsabilità famigliari, si rinvia ai contributi di BALDINI M. - BOSI P. - DE VICENTI C. - MATTEUZZI M. - PALADINI R. - POLLASTRI C., *Per lo sviluppo. Fisco e welfare*, Bologna, Il Mulino, 2005, pp. 157-177, nonché alle riflessioni di PENNACCHI L., *L'eguaglianza e le tasse*, Roma, Donzelli, 2004, pp. 179-181. Sono di particolare interesse al riguardo anche le recenti proposte di tipo congiunturale avanzate, sotto il profilo esclusivamente fiscale, da PALADINI R., *Più Iva e meno IRPEF*, in *nel Merito*, 19 ottobre 2012 e DI NICOLA F., *Una revisione IRPEF per perseguire obiettivi strutturali*, *ibidem* 19 ottobre 2012.

(40) L'esperienza, di compromesso, dell'introduzione (nel 1973) e della successiva abrogazione dell'imposta locale sui redditi (ILOR) — e cioè un tributo sui redditi da patrimonio da affiancare all'IRPEF e all'IRPEG — è la migliore testimonianza del dibattito su questi temi svoltosi ai tempi della riforma tributaria del 1971 in sede di redazione della relativa Legge delega n. 825 dello stesso anno.

(41) Addirittura T. Piketty propone utopisticamente un'imposta mondiale sul capitale, la cui applicazione dovrebbe essere rimessa a Convenzioni internazionali (PIKETTY T., *Le capital du XXI siècle*, edition de Seuil, settembre 2013, p. 766 ss.).

riuscire a tradurre le loro proposte in diritto positivo), e cioè che l'imposta sul reddito non può mai essere un sostituto perfetto dell'imposta patrimoniale e andrebbe, perciò, preferibilmente integrata da tributi di quest'ultimo tipo (42).

(42) Persone con alti patrimoni possono avere, infatti, bassi rendimenti sui loro investimenti e, dunque, piccoli redditi patrimoniali, perché il loro patrimonio è investito in attività a basso rendimento (investimenti immobiliari passivi, ad esempio). Anzi, i titolari di grandi patrimoni hanno spesso convenienza a strutturarli in modo tale da produrre solo pochi redditi imponibili da capitale. Sul punto mi permetto di rinviare al mio *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale*, in questa *Rivista*, 1986, pp. 234-240. Un esempio illuminante e di attualità delle situazioni indicate nel testo ci è fornito da *Landais Piketty e Saez (Per una rivoluzione fiscale, 2012, cd. La Scuola, pp. 169-170)*, i quali ricordano il caso di *Liliane Bettencourt*, la persona più ricca di Francia, la quale limita considerevolmente il proprio carico fiscale non assegnandosi direttamente i dividendi delle sue azioni, ma al contrario lasciandoli accumulare sotto forma di plusvalenze latenti e non imponibili presso una società fittizia, *Clymène*. Rispetto, dunque, alla sua immensa ricchezza, i redditi imponibili di *L. Bettencourt* sono radicalmente bassi. In tutti questi casi è auspicabile attingere dalla ricchezza direttamente, con un'imposta sul patrimonio, in aggiunta all'imposta sul reddito. Secondo i richiamati autori tassare fortune che vegetano in investimenti a basso rendimento è, tra l'altro, un modo indiretto di migliorare l'allocazione del capitale e di favorire gli investimenti in attività maggiormente produttive e, per questo, generatrici di crescita. Assoggettare a imposizione i patrimoni che occultano i redditi da capitale è, del resto, una maniera di lottare contro l'elusione fiscale e di ripristinare l'uguaglianza tra lavoro e capitale ai fini fiscali.