



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Le ragioni giuridiche della perdita di competitività tributaria nell'esperienza recente

di Maria Villani

ABSTRACT

The paper, dealing with the draft law on the taxation reform still under Parliament examination, addresses the lack of regulatory measures directed to counterbalance the distribution of tax charges and points to new competition challenges. Moreover, this work pays a special attention to the critical issues on regional healthcare funding system where, due to the structural budget deficit, the share growth of IRAP taxation might undermine undertakings' competitiveness. In the end, the paper analyses IRAP issues having regard to the domestic and Community-based competition rules as well as to the territorial disparities in terms of reasonableness principle.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. IRAP e finanziamento della spesa sanitaria, tra ambiguità e irragionevolezza. – 3. Una duplice violazione della concorrenza sul mercato interno. – 4. Sperequazione territoriale ed eguaglianza. – 5. Conclusioni.

1. Premessa

Basta uno sguardo al contenuto della delega tributaria approvata dalla Camera dei Deputati il 25 settembre scorso, per rendersi conto che il riferimento ad un sistema tributario trasparente ed orientato alla crescita è purtroppo destinato a rimanere nient'altro che un'espressione, all'interno di un titolo ingannevole¹.

La lettura della delega obbliga a qualche riflessione ulteriore, alla luce delle condizioni di stress fiscale crescente che hanno caratterizzato l'Italia a partire dalla seconda metà del 2006, peraltro accentuate dalla recessione del 2009 (che ha avuto riflessi distributivi profondi del tutto ignorati dal fisco) ed esplose nel corso del 2012, per via di un'ulteriore stretta fiscale dai marcati profili regressivi.

¹ Il Disegno di legge ("Delega al governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo trasparente e orientato alla crescita"), n. 1058, è stato approvato dalla Camera dei deputati il 25 settembre 2013 e trasmesso al Senato il 26 settembre. Cfr. www.Leggioggi.it

In buona sostanza, a leggere bene le linee ispiratrici del disegno di legge delega sembra che il primo problema in Italia non sia rappresentato dal continuo e crescente impoverimento delle famiglie e delle imprese, specie minori, costrette a confrontarsi con un fisco sempre più aggressivo, privo di garanzie per i contribuenti, che ne accentua gli evidenti limiti distributivi; sembra, anzi, che il principale problema sia piuttosto costituito dall'evasione, senza la quale l'Italia avrebbe un sistema tributario all'avanguardia².

Ovviamente si tratta di un pericoloso sillogismo, che ha alla base un capovolgimento della realtà, alimentato da un evidente vuoto di idee e di conoscenza, culturale prima ancora che tecnico o politico. Basta dare uno sguardo all'andamento del gettito delle principali imposte negli ultimi anni per rinvenire in quei dati le ragioni di un avvitamento della crisi fiscale che ha al centro l'idea del fisco come variabile indipendente. Un'illusione alimentata da uno statalismo diffuso, che utilizza l'alibi dell'evasione per evitare di fare i conti con la realtà di una crisi fiscale di cui l'evasione è semmai un effetto ulteriore, non certo la causa; una crisi che è accentuata dai profili strutturali dei principali tributi; il che rinvia ad irrisolti profili distributivi e giuridici³.

² In tema di rapporto tra evasione e crisi fiscale cfr. DE MITA E., *Evasione e riscossione nella crisi del diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 6, pp. 1289 e ss.

³ Sulle criticità dell'ordinamento tributario, dalle quali in buona misura trae alimento l'avvitamento recessivo dell'economia italiana cfr. Cfr. PERRONE CAPANO R., *Innovazione e Diritto*, rivista on-line, anni 2005-2013. BILANCIA F., *Note critiche sul c.d. "Pareggio di bilancio"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, pp. 349 e ss.; CENSIS e FONDAZIONE ROMA (a cura di) *Paure globali*, op. cit.; COFRANCESCO G. - BORASI F., *Il potere tecnocratico. Il sistema corporativo in periodo di crisi*, Torino, 2013; GARCIA PRATS F. A., *IL patto di stabilità e la governance multilivello. Limiti europei e finanza pubblica locale: l'esperienza spagnola*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 2, pp. 323 e ss.; DE IOANNA P., *A nostre spese*, op. cit., 2013; DE MITA E., *Evasione e riscossione nella crisi del diritto tributario*, op. cit., pp. 1289 e ss.; FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Padova, 2008; MANGIAMELI S., *Le Regioni italiane tra crisi globale e neocentralismo*, Milano, 2012; MARCHESELLI A. - BODRITO A. - CONTRINO A., *Consenso, equità e imparzialità dello Statuto del contribuente*, Torino, 2012; MARONGIU G., *Il Parlamento convertito alle "conversioni": l'abuso del decreto-legge fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, pp. 653 e ss.; PARISI V. E., *La fine dell'uguaglianza. Come la crisi economica sta distruggendo il primo valore della nostra democrazia*, Milano, 2012; PESOLE D., *Il salasso*, Roma, 2012; PIGNATONE R., *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in *Federalismi.it*, 9 marzo 2011; ROSINA A., *L'Italia che non cresce*, Bari, 2013; SALVINI L., *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2012, 3, p. 689; SEMINERO M., *La cura letale*, Milano, 2012; TEGA D., *I diritti in crisi. Tra Corti nazionali e Corte europea di Strasburgo*, Milano, 2012; AMATO G. - FORQUET F., *Lezioni dalla crisi*, Bari, 2013; ACEMOGLU D. - ROBINSON J. A., *Perché le nazioni falliscono*, Milano, 2013; BERNITZ U. - RINGE W. G., *Company Law and Economic Protectionism. New challenges to European integration*, Oxford - New York, 2010; CASIO H. R. - FOGLIA R., *Il diritto europeo del dialogo delle Corti*, Milano, 2013; GAMBINO S. - NOCITO W., *Crisi dello stato, governo dell'economia e diritti fondamentali: note costituzionali alla luce della crisi finanziaria in atto*, in *ASTRID*, 2012; JONES A. - SUFRIN B., *EC Competition Law: Text, Cases and Materials*, Oxford - New York, 2011; PALERMO F., *Federalismo fiscale in Europa. Esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, Napoli, 2012; PERONI G., *La Crisi dell'Euro: limiti e rimedi dell'Unione economica e monetaria*, Milano, 2012; SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario*

Un'evidente illusione, originata da una discrezionalità legislativa amplissima che trae alimento dall'eclissi della garanzia della riserva di legge, obliterata attraverso un uso improprio della decretazione d'urgenza.

Una condizione di sofferenza di rilievo costituzionale, che travolge il principio della separazione del potere di spendere da quello di imporre tributi e che dilata la discrezionalità oltre ogni limite di principio e di ragionevolezza, fino a sconfinare talvolta nell'arbitrio. Il fisco come variabile indipendente utilizza la recessione come diversivo illusivo per cercare di nascondere l'origine essenzialmente tributaria.

Basta comparare i principali indicatori dell'economia italiana degli ultimi due anni con quelli della Spagna (un Paese nel quale attualmente è disoccupato uno spagnolo su quattro) per rendersi conto che al centro della crisi italiana c'è il fisco: una crisi che lo stesso fisco continua ad alimentare in una spirale senza fine, avendo abbandonato ogni riferimento ai principi distributivi costituzionali.

Una crisi, è bene dirlo, che ha radici lontane, figlia delle distorsioni e degli squilibri distributivi determinati dal sovrapporsi di riforme parziali, che hanno caratterizzato l'ordinamento tributario negli ultimi quindici anni, senza alcun coordinamento sistematico e con scarsa attenzione ai principi distributivi di rilievo costituzionale⁴.

Di questo stato di fatto non solo nella delega fiscale non vi è alcuna consapevolezza, ma da una sua lettura, anche veloce, appare chiaro che l'unico reale obiettivo, al di là delle affermazioni sull'invarianza del gettito, è quello di aumentare ulteriormente il prelievo proprio nelle aree in cui già oggi esso si concentra maggiormente. Con quali effetti sugli equilibri distributivi e sulla crescita è dato immaginare.

europeo e internazionale, Torino, 2011; TOMA G., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012.

⁴ Sul punto cfr. da ultimo GALLO F. *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 3, pp. 499 e ss. Il contributo di questo autore appare di in particolare interesse, perché partendo dal dato indiscutibile rappresentato dalla crisi fiscale italiana tende a dare una chiave di lettura del principio di capacità contributiva attento ai profili distributivi, in collegamento con il principio di uguaglianza. In buona sostanza, se da un lato Gallo ribadisce il carattere relativo della tutela dei diritti proprietari e la possibilità di individuare nuovi indici di capacità contributiva espressivi di condizioni di benessere, non immediatamente valutabili sotto il profilo economico come apporto di nuova ricchezza, che possono essere ragionevolmente impiegati dal diritto tributario, per una più equa ripartizione del reparto; dall'altro, nel richiamare il principio di proporzionalità nella ripartizione dei carichi pubblici di derivazione dal diritto europeo, evidenzia un indubbio profilo di garanzia e di limite al potere di imposizione nella determinazione dei profili distributivi del riparto. In definitiva, nell'evoluzione del pensiero dell'autore emerge un riferimento e un'attenzione al principio di proporzionalità come eguaglianza (di derivazione europea), che alla luce della richiamata crisi fiscale può essere letto quale controlimite nella definizione del riparto.

Sono proprio queste condizioni, tutt'altro che ineluttabili, a spingermi a sviluppare alcune riflessioni in termini di competitività, che investono aspetti distributivi sistematici poco osservati in merito a profili giuridici di un'imposta, l'IRAP, che proprio per essere rivolta alle attività produttive non è (come insegnano gli economisti) neutrale rispetto al tema della competitività. Un'imposta i cui effetti distorsivi sono il frutto di scelte giuridiche poco meditate, disattente ai profili sistematici dei principi giuridici, amplificate dall'elusione dei vincoli giuridici indicati in argomento dalla giurisprudenza costituzionale (che avrebbero dovuto affiancarne l'istituzione), su cui occorre riflettere in base ai dati che emergono dall'esperienza.

Il riferimento all'Irap viene naturale in considerazione del fatto che, nonostante i tanti temi non risolti che hanno accompagnato la vita tormentata di quest'imposta, l'unico accenno nella delega a questo tributo fortemente distorsivo della concorrenza sul mercato interno (nonché strutturalmente penalizzante per l'economia italiana) riguarda il lavoro autonomo. Per quest'ultimo è prevista una più puntuale definizione della nozione di "autonoma organizzazione" che tenga conto dei principali orientamenti della giurisprudenza⁵.

Un criterio ambiguo e indeterminato, sintomo di una crisi profonda della stessa nozione di fonte legislativa, che rinvia *per relationem* ad una giurisprudenza di legittimità tutt'altro che lineare, fortemente condizionata dalla fase del merito, poco attenta al principio di capacità contributiva, complessivamente insoddisfacente per il cumularsi continuo di nuove disparità di trattamento⁶.

⁵ A tal proposito cfr. *ex multis* AMATUCCI A., *L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e Diritto*, 2007, 2, pp. 87 e ss.; L. STRIANESE, *IRAP e attività "autonomamente organizzata": una breve ricognizione sistematica alla luce della giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Innovazione e Diritto*, speciale 2007, pp. 1 e ss.; FICARI V., *Brevi note sul lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'IRAP*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2003, 1, pp. 84 e ss.; COCIANI S. F., *Attività autonomamente organizzata e IRAP (nota a Corte Costituzionale, 21 maggio 2001, n. 156)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 1, pp. 7 e ss.; CIOCCA L., *I professionisti soggetti all'IRAP non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boll. Trib.*, 2002, 7, pp. 502 e ss.; MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, 6, pp. 1629 e ss.; ID. *Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2001, pp. 1001 e ss.; DEL TORCHIO F., *Il concetto di "autonoma organizzazione" secondo l'insegnamento dei giudici e secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. Trib.*, 2002, pp. 578 e ss.; BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2, pp. 162 e ss.

⁶ Si pensi all'esercizio della professione medica in ambito specialistico. Secondo la giurisprudenza della Suprema Corte per non essere assoggettato all'Irap il contribuente deve utilizzare il minimo di attrezzature necessarie allo scopo. Ma come deve intendersi questa nozione di attrezzatura minima? Si può immaginare veramente che uno specialista che operi nel settore della prevenzione dei tumori non possa legittimamente dotarsi di un ecografo di ultima generazione? E che, dunque, l'assoggettamento o meno all'Irap dipenda dal

Una linea di politica tributaria (se di politica tributaria è dato parlare) che anziché porre il problema relevantissimo del superamento di una discriminazione qualitativa, priva di giustificazioni all'interno dell'attuale struttura del sistema tributario, avvia, incurante di consolidati principi distributivi, un'ulteriore stretta fiscale su una parte dei redditi da lavoro.

Un fisco di classe, poco attento ai diritti della persona, che contrasta con il ruolo garantista che il principio di capacità contributiva assume all'interno del quadro costituzionale; un fisco che certo non è estraneo all'aumento esponenziale delle disuguaglianze nel nostro Paese negli ultimi vent'anni. Un fisco che non solo non ha saputo attuare quella moderata redistribuzione richiamata in Costituzione e consentita dai nuovi equilibri dell'economia mondializzata; ma concentrando il prelievo sui redditi diffusi di famiglie e imprese ha realizzato un modello distributivo particolarmente squilibrato ai danni del ceto medio, fino ai redditi più modesti.

Una realtà che non garantisce nessuno e che, dunque, ha ben poco a che vedere con una pretesa tutela dei diritti proprietari, la cui legittima incisione tributaria deve rispettare ineludibili profili di ragionevolezza⁷.

2. IRAP e finanziamento della spesa sanitaria, tra ambiguità e irragionevolezza

Uno degli aspetti che fin dall'inizio ha fatto dubitare della razionalità di questo tributo è dato osservare nella destinazione del gettito. L'idea di base che per finanziare una spesa che riguarda l'insieme della popolazione sia opportuno ricorrere alla fiscalità generale è senz'altro ragionevole. Qualche dubbio maggiore viene se si osserva che il tributo investe soltanto una parte (fortemente minoritaria), dei contribuenti persone fisiche (ovvero i fruitori dei servizi sanitari).

Dando per scontato che, dal punto di vista della concorrenza, l'Irap andava a sostituire una serie di tributi i cui effetti economici si traslavano anch'essi sul prezzo dei beni finali ed in questo senso, dunque, l'introduzione di tale imposta non peggiorava le condizioni di

fatto che il medico utilizzi apparecchiature all'avanguardia piuttosto che obsolete? Un solo esempio per i tanti che emergono dalla giurisprudenza, che evidenzia l'arbitrarietà di un modello di imposizione in cui una parte consistente dei contribuenti deve rivolgersi al giudice per sapere se è assoggettato o meno al tributo, in sostanziale violazione del principio costituzionale di riserva di legge (articolo 23 Cost.).

⁷ Sul punto cfr. GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2007.

competitività delle esportazioni rispetto ai tributi sostituiti, non è sembrato logico, a molti osservatori, la scelta di un tributo sulle imprese volto a finanziare servizi alla persona.

Occorre, infatti, ricordare che l'Irap, pur essendo all'atto della sua introduzione un tributo statale a destinazione regionale, senza le caratteristiche di un tributo di scopo, diviene regionale nella finalizzazione del gettito, destinato per il 90% al finanziamento del Servizio Sanitario nazionale, in seguito regionalizzato.

L'accentuarsi della regionalizzazione non soltanto della sanità, ma di una quota rilevante e crescente della spesa pubblica, in seguito alla riforma del Titolo V della Costituzione, ha reso in termini generali questo rilievo meno significativo. La riforma costituzionale che ha dato avvio al federalismo fiscale si basa, infatti, su un ampio decentramento della spesa pubblica, anche nel settore della produzione, dell'artigianato e della distribuzione, che giustifica un tributo con le caratteristiche dell'Irap (il che, beninteso, non significa ignorare le criticità dell'imposta sotto il profilo distributivo).

Non è questa la sede per un approfondimento del tema del decentramento della spesa pubblica e delle complesse implicazioni (anche costituzionali) che questo determina. Vale qui solo ricordare che mentre la Spagna ha trasferito a livello locale una quota dalla spesa pubblica pari a circa il 37% del totale e la Repubblica federale tedesca presenta un dato dimensionale analogo (38%), in Italia il decentramento della spesa ha superato la soglia del 50%. Il che pone evidenti problemi di compatibilità dimensionale e di collegamento della spesa con la politica tributaria dello Stato, al fine di assicurare una ragionevole parità fiscale tra i contribuenti⁸.

Deve essere innanzitutto chiaro che un sistema fiscale che si rispetti, aderente al disegno costituzionale, deve presentare due caratteristiche essenziali: equità e responsabilità.

Per equità si intende non solo che il sistema deve essere improntato ad un corretto concetto di proporzionalità/progressività dell'imposizione, ma che queste caratteristiche non rimangano sul piano teorico e che, dunque, il gettito del finanziamento, ai sensi dell'articolo

⁸ Con riferimento alle complesse problematiche che si riferiscono sia alle politiche di spesa, sia all'autonomia tributaria, che possono essere inquadrare nella nozione di "federalismo fiscale", cfr. da ultimo CARBONI GIULIANA G., *Federalismo fiscale comparato*, Jovene, Napoli, 2013.

53, comma secondo, della Costituzione possa dirsi ragionevole nella destinazione e nella portata differenziale⁹.

Per responsabilità, invece, si intende l'individuabilità del gestore (eletto) della spesa legata all'entrata raccolta, specie per quanto attiene alla spesa decentrata. Il che pone, all'evidenza, delicati problemi di collegamento tra il decentramento della spesa e il modello di federalismo fiscale chiamato a sostenerla.

Oggi il sistema sanitario regionale è finanziato in maniera primaria con una quota del gettito dell'Iva e con l'imposta regionale sulle attività produttive; il resto della spesa viene coperta con le tariffe sanitarie che coprono il "buco" locale¹⁰.

Il principio che l'Irap paghi per la sanità dei cittadini deriva da un concetto ritenuto ovvio (tassare il reddito delle imprese), unitamente però ad un concetto in parte punitivo, cioè che la gente si ammalii lavorando. Un'ipotesi, a ben vedere, non dimostrabile, salvo considerare il fatto che una quota delle assenze dal lavoro, nel comparto del lavoro dipendente, sia ricollegabile alla patologia dell'assenteismo, piuttosto che a causa di natura sanitaria. Un motivo in più per guardare con sfavore ad un'imposta che, per le modalità distributive del prelievo, non ha alcun effetto sul contenimento della spesa sanitaria; anzi incoraggia gli atteggiamenti opportunistici nel settore del lavoro dipendente.

⁹ Per alcune delle più autorevoli speculazioni dogmatiche sul principio di progressività cfr. FORTE F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1952, 1, pp. 301 e ss.; MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pp. 186 e ss.; GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; CHIAPPETTI A., *Efficacia del principio di progressività*, in *Giur. It.*, 1967, I, 1, pp. 754 e ss.; GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; MICHELI G. A., *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. cost.*, 1967, 1, pp. 1533 e ss.; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva. Profili generali*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, 1994, I, 1, pp. 225 e ss.; Id., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 217; LA ROSA S., *Costituzione, Corte costituzionale ed ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, 2, pp. 233 e ss.; MARONGIU G., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1985, 1, pp. 233 e ss.; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970. Da ultimo su questo tema cfr. GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. Trib.*, 2012, 2, pp. 287 e ss.; vedi anche CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, Roma, 2012.

¹⁰ Le altre fonti di finanziamento sono rappresentate dall'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), nonché dalla compartecipazione delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (tali enti compartecipano al finanziamento sanitario fino a concorrenza del fabbisogno non soddisfatto dall'Irap e dall'addizionale all'Irpef; tranne la Regione siciliana, per la quale l'aliquota di compartecipazione è fissata dal 2009 nella misura del 49,11% del suo fabbisogno sanitario (legge 296/2006, art. 1, comma 830); nonché, da ultimo, dal bilancio dello Stato: esso finanzia il fabbisogno sanitario non coperto dalle precedenti fonti di finanziamento attraverso la compartecipazione all'imposta sul valore aggiunto - Iva (destinata alle Regioni a Statuto ordinario) ed attraverso il Fondo sanitario nazionale (cap. 2700, tab. 2 del bilancio dello Stato, Ministero economia e finanze, di cui una quota è destinata alla Regione siciliana, mentre il resto complessivamente finanzia anche altre spese sanitarie vincolate a determinati obiettivi).

Il punto debole dell'attuale finanziamento della spesa sanitaria è che sembra non rispettare né il principio di responsabilità, né quello di equità di un sistema fiscale efficiente, né (da ultimo) quello di ragionevolezza.

Non c'è responsabilità perché la determinazione dell'aliquota è decisa a livello nazionale, mentre i trasferimenti nazionali per coprire eventuali disavanzi sul piano regionale, vengono approvati in base ai costi storici (l'amministratore locale decide la spesa ma non le entrate).

Non c'è equità perché sia l'Irap, sia i trasferimenti nazionali (raccolti attraverso Iva e Irpef) sono largamente evasi dai contribuenti: ne risulta che mentre tutti i cittadini beneficiano della sanità pubblica e semigratuita, solo una parte dei cittadini (lavoratori autonomi e imprenditori) finisce per pagarla, per tutti.

Si è detto che un vincolo formale di destinazione del tributo al finanziamento della sanità non c'è più; questione, a dir il vero, soltanto in parte vera perché, considerata la pressione sul versante della spesa sanitaria, è come se quel vincolo ci fosse. Esso, infatti, impediva alla Regione di ridurre l'aliquota (potendo solo incrementarla) e determinava, inoltre, un indesiderato effetto psicologico, inducendo a pensare che il finanziamento della sanità fosse a carico quasi esclusivamente del sistema delle imprese anziché, come può apparire più corretto, dell'intera collettività. L'Irap oggi diventa fonte di finanziamento, manovrabile in aumento e in diminuzione; ma anche qui con alcuni significativi condizionamenti.

In tal senso è la dilatazione del ruolo dell'addizionale all'Irpef nella finanza regionale, se si osserva che la massima spesa della Regione, costituita appunto dalla sanità, è al servizio degli individui e non delle imprese e rappresenta con buona probabilità la più significativa espressione della solidarietà sociale. Il principio dovrebbe essere non soltanto che tale spesa possa basarsi, almeno in parte, sul gettito dell'imposta personale (che più di ogni altra riflette i principi solidaristici); ma che anche tecnicamente la spesa sanitaria, crescendo più che proporzionalmente rispetto al reddito individuale, debba poter contare su un canale di finanziamento che pure segua la stessa dinamica, come accade appunto nel caso dell'imposta progressiva.

In altri termini, aver battuto la strada della fiscalità generale come base di finanziamento della sanità rende necessario un tributo specifico, coerente con le dimensioni quantitative

della spesa che va, in parte, a finanziare. Quanto l'Irap abbia assolto questo compito è difficile dire; con le incoerenze legate al particolare schema impositivo finisce per gravare su una parte minoritaria dei contribuenti persone fisiche, in tal senso discostandosi da un basilare principio di ragionevolezza fiscale¹¹.

Già da questi elementi emerge che la crisi dell'Irap come tributo non dipende dalla scelta del presupposto¹² (il valore aggiunto della produzione), ma risiede nella sua particolarità, non sempre attenta agli effetti giuridici.

Il legislatore per finanziare una quota crescente della spesa sanitaria aveva un percorso già indicato dall'esperienza tedesca: quello di decentrare la maggior parte del gettito dell'Iva al finanziamento delle Regioni (in Germania il gettito dell'Iva è assegnato integralmente al finanziamento dei Land). In Italia il governo Prodi, tra il 1996 e il 1997, nel più ampio quadro di una riforma complessiva del sistema fiscale, introdotta senza alcun reale approfondimento e confronto parlamentare con la legge finanziaria 2007, aveva preferito, per finalità essenzialmente politiche, introdurre una nuova imposta sul valore aggiunto delle attività produttive, caratterizzata da uno schema di tipo fisico reddituale, anziché trasferire il gettito dell'Iva alle Regioni, come sarebbe stato più funzionale e più logico.

A tal proposito, dunque, la denuncia delle criticità dell'Irap, è in termini redistributivi e di gettito. L'incongruenza è legata alla circostanza che, pur essendo l'Irap un'imposta vincolata (alla sanità), è pagata dalle imprese: condizione illogica. Il paradosso è che ove una Regione disponga di pochi stabilimenti produttivi e sia densamente popolata, le entrate per finanziare

¹¹ Tra gli studiosi che si sono impegnati a definire il contenuto giuridico del principio costituzionale di capacità contributiva emerge la ricostruzione offerta da MAFFEZZONI F. (cfr. Voce *Capacità contributiva*, in *Noviss. Dig. Ital.*, Torino, 1980). L'aspetto più interessante della ricostruzione del principio, da parte di questo studioso, è rappresentato dal rapporto che deve collegare le entrate alle spese pubbliche, ai fini della graduazione del prelievo. La tesi che la capacità contributiva esprima una relazione diretta e proporzionale tra capacità economica e godimento dei pubblici servizi, quasi ad instaurare un rapporto sinallagmatico, non convince. Ma la circostanza che nella determinazione dei presupposti delle imposte il legislatore debba tenere conto delle spese che queste sono chiamate a finanziare, ai fini della graduazione del prelievo, risponde a criteri di ragionevolezza sotto il profilo distributivo, di cui l'articolo 53 Cost. è espressione. In un sistema caratterizzato stabilmente da un'elevata pressione fiscale, occorre prestare particolare attenzione ai profili distributivi costituzionali, non solo per assicurare una graduazione del prelievo attenta ai valori costituzionali, ma per non meno importanti motivi di efficienza economica. Il luogo comune che le manovre tributarie colpiscono essenzialmente i redditi medio-bassi, perché di gran lunga i più numerosi, è non soltanto ingiusta, ma profondamente sbagliata, per gli effetti recessivi che introduce nel sistema. Valorizzare i profili garantisti di cui l'articolo 53 Cost. è espressione, risponde precisamente a questa esigenza.

¹² Sul presupposto dell'Irap e le criticità che lo connotano cfr. COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003.

la sanità regionale saranno oltremodo basse. Viceversa, in presenza di un numero elevato di attività produttive le entrate aumenteranno in proporzione.

Vi è poi un ulteriore elemento distorsivo connaturato al modello produttivo italiano, caratterizzato dal fatto che le Regioni del Mezzogiorno sono importatrici nette di beni e di servizi. Questo determina il cosiddetto effetto di traboccamento per cui, attraverso l'acquisto di beni e servizi assoggettati all'Irap, i contribuenti residenti nelle Regioni del Sud finanziano prioritariamente i sistemi sanitari delle Regioni di provenienza dei beni prodotti in altre Regioni, diverse da quelle del Mezzogiorno¹³.

Di poi vi è un'evidenza empirica che sottolinea, oltre ai limiti e agli inconvenienti che abbiamo fin qui evidenziato, l'effetto praticamente nullo che quest'imposta svolge sul contenimento della spesa sanitaria. È noto che una delle Regioni con i maggiori disavanzi accumulati della sanità è la Regione Lazio; bene, il Lazio beneficia di un extra gettito pari ad alcuni miliardi di euro rispetto a tutte le altre Regioni, per il peso che in quella Regione è rappresentato dall'Irap a carico del settore pubblico. Il che evidentemente ha poco a che vedere sia con profili di responsabilizzazione, sia di equità.

Ancora dal punto di vista distributivo, un esempio tipico è rappresentato dalla Regione Puglia; com'è noto, in quella Regione il contributo dell'agricoltura al PIL regionale è decisamente superiore sia alla media del Mezzogiorno (più elevato rispetto a quella media nazionale), sia conseguentemente a quella nazionale. Poiché l'agricoltura e la pesca sono assoggettate ad un'aliquota Irap ridotta, questo si ripercuote sul gettito dell'Irap, diviso per il numero dei contribuenti soggetti passivi del tributo regionale; dunque è il più basso d'Italia. Una condizione che non è certo di privilegio per la finanza regionale, che evidenzia un ulteriore profilo di incongruenza di questo tributo nominalmente regionale.

¹³ Accade in specie che le Regioni del Sud importano da altre Regioni beni o servizi soggetti all'Irap, andando in tal modo a finanziare i sistemi sanitari delle Regioni, diverse da quelle del Mezzogiorno, da cui provengono i beni acquistati. Sul noto effetto di traboccamento si era soffermata nel 2005 l'Alta Commissione sul federalismo fiscale, che aveva concluso per la soppressione dell'Irap e, comunque, per la necessità che nella fase transitoria mantenesse a tutti gli effetti le caratteristiche di un tributo statale, anche e soprattutto nella destinazione del gettito.

Vi è un ulteriore aspetto della politica tributaria dello Stato, collegata all'Irap, introdotto con la legge Finanziaria 2007¹⁴; vale a dire (come già ricordato) l'aumento dell'aliquota Irap, decisa a livello statale, nelle Regioni caratterizzate da un disavanzo della spesa sanitaria. Vale la pena di sottolineare che la questione riguarda sia la spesa, sia la politica tributaria.

Dal punto di vista della spesa, specie in una fase di riordino della spesa sanitaria, non è facile comprendere la motivazione in base alla quale una Regione che abbia trasferimenti inferiori alla media nazionale e presenti anche uno squilibrio nel bilancio della sanità, debba eliminare il disavanzo ricorrendo all'aumento del prelievo fiscale a carico della Comunità regionale, piuttosto che a un riequilibrio dei trasferimenti a carico della fiscalità generale, fino al livello medio.

Il superamento della nozione di spesa storica, con l'obiettivo di realizzare maggiore efficienza nell'allocazione delle risorse, realizzato sulla base di questo indirizzo, sembra perpetuare un'idea di decentramento quantomeno singolare. Quella secondo cui, anziché riequilibrare risorse e servizi sul territorio, in modo da assicurare effettività ai livelli essenziali delle prestazioni sull'intero territorio della Repubblica razionalizzando la spesa, istituzionalizza le differenze territoriali e, obliterando la perequazione (quella regolata dal comma quinto dell'articolo 119 della Costituzione), aumenta lo sforzo fiscale nelle aree meno favorite, senza alcun miglioramento dell'offerta del servizio.

Una questione, quest'ultima, che evidenzia un distinto profilo di irragionevolezza, anche alla luce del fatto che il principio della perequazione (quella relativa alle diverse capacità fiscali per abitante, regolata dal comma secondo dell'articolo 119 della Costituzione), introdotto dalla riforma del Titolo V della Costituzione, per dare avvio al processo di decentramento della spesa e al federalismo fiscale, ha avuto un avvio incerto e molto parziale. Una condizione che ha ulteriormente aggravato le distanze economiche tra le Regioni, sulla base di decisioni politiche molto discutibili, assunte a livello di governo nazionale¹⁵.

¹⁴ Legge 27 dicembre 2006, n. 296, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge Finanziaria 2007)*, in G.U., 27 dicembre 2006, n. 299, Suppl. Ordinario n. 244. L'art. 1, comma 796, lett. b), ha previsto l'aumento dell'aliquota Irap per il mancato rispetto del rientro dal disavanzo sanitario.

¹⁵ Sul punto cfr. COCIANI S. F., *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1, pp. 53 e ss.

Sotto il profilo tributario, la questione dell'aumento dell'aliquota Irap per finanziare il disavanzo della sanità, decisa nel 2007, appare in continuità e, dunque, coerente con le scelte di politica tributaria che avevano condotto il primo governo Prodi ad introdurre la nuova imposta sul valore aggiunto della produzione (Irap) nel 1997. Coerenza, vale la pena di sottolinearlo, che in questa circostanza non è sinonimo di buone pratiche; un'opzione di politica tributaria populista, disattenta ai profili della competitività e dello sviluppo, che anziché chiamare a concorrere al riequilibrio della sanità (ai sensi dell'articolo 2 della Costituzione) i percettori di reddito della Comunità regionale, in base alle loro capacità contributive, ha preferito scaricare sulle imprese (per di più nelle aree economicamente più fragili) il costo di una politica tributaria in ogni senso squilibrata sotto il profilo distributivo.

Non deve, dunque, meravigliare che la Regione Campania, la seconda per popolazione dopo la Lombardia, sia in recessione dal 2008. Una recessione che, all'evidenza, è il frutto di politiche tributarie regressive, squilibrate, senza principi, in cui è evidente l'assenza di qualsiasi indirizzo di politica economica; politiche tributarie particolarmente onerose per i contribuenti minori, affiancate da una politica di tagli della spesa lineari, privi di selettività, indi penalizzante per le aree economicamente più deboli. Una sinergia negativa che ha prodotto nel 2012 un crollo del PIL del 2,4%, ma del 3,5% nelle Regioni del Mezzogiorno.

Di qui un distinto rilievo di perequazione interregionale in cui, all'evidenza, assumono (in sequenza) rilevanza, capacità fiscale, capacità di recupero dell'evasione, fabbisogno sanitario.

Il problema vero dell'Irap come imposta regionale è, dunque, la sua sperequazione sul territorio, maggiore di altri potenziali tributi assegnabili alle Regioni, a partire dall'Iva. Potrebbe dirsi che l'imposta ha in parte funzionato bene come strumento di controllo della spesa regionale (perché le imprese hanno una voce molto più diretta dei cittadini sui governi regionali), ciò nondimeno la sperequazione resta¹⁶. Un ulteriore elemento di

¹⁶ La vicenda dell'istituzione dell'Irap è stata particolarmente condizionata da ragioni di carattere politico. Con quest'imposta il governo Prodi, da un lato, riprendeva con altro strumento l'obiettivo politico della discriminazione dei redditi, la cui illegittimità era stata ritenuta dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 42/1980; per altro verso, veniva incontro alle aspirazioni della Lega Nord di avere a disposizione delle regioni un'imposta ad ampia base imponibile e, dunque, in grado di fornire un gettito elevato. Sul piano tecnico, invece, il giudizio dell'Alta Commissione sul federalismo fiscale (ACOFF), istituita da Tremonti in vista dell'attuazione della riforma del Titolo V della Costituzione, era stato su questo tributo particolarmente negativa.

destabilizzazione, collegato a precise scelte giuridiche, particolarmente avvertito nelle Regioni del Mezzogiorno, ormai in recessione da oltre sei anni¹⁷.

3. Una duplice violazione della concorrenza sul mercato interno

Accanto alla prima sperequazione prodotta dal tributo fin dalla sua introduzione, vale a dire quella (ai danni del ceto medio) fra i lavoratori dipendenti e fra costoro e gli autonomi, attraverso un uso distorto del criterio della discriminazione qualitativa dei redditi, come sanzionato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 42 del 1980¹⁸, in un contesto solo apparentemente diverso l'Irap innesta una seconda sperequazione, con riguardo all'articolo 53 Cost.

Intendo riferirmi all'illogicità nella distribuzione del gettito di finanziamento dell'Irap alla spesa sanitaria, per la quale non sembra esserci alcuna motivazione ragionevole, proprio alla luce del principio di capacità contributiva che, superando lo schema dello Statuto del Regno, definisce (al comma primo dell'articolo 53 della Costituzione) la chiamata generale come concorso alla spesa pubblica¹⁹.

¹⁷ Vi è un altro aspetto, con riferimento all'Irap, praticamente ignorato dai commentatori, che si riferisce alla deduzione dalla base imponibile dell'Irap della somma di € 4200 per ogni lavoratore dipendente assunto a tempo indeterminato e impiegato nel periodo di imposta da alcune categorie di soggetti passivi ai fini Irap. La misura, in pratica, comprendeva tutti i soggetti previsti dall'articolo 3, comma primo, lettere da a) a d) del D.lgs. n. 446/97 e successive modifiche e integrazioni, con l'esclusione del settore assicurativo e bancario. A seguito di ricorso dei settori esclusi, la Commissione UE, preso atto delle modifiche introdotte con il D.L. n. 67/2007, autorizzava la misura (C (2007), 4133, def. del 12/9/2007) ritenendola, dunque, non contrastante con l'articolo 37, par. 1 del Trattato CEE. Accanto a questa agevolazione a carattere generale, introdotta con la legge finanziaria 2007, il legislatore aveva previsto una deduzione maggiorata per i nuovi assunti nelle Regioni del Mezzogiorno. Questa disposizione non era stata oggetto di valutazione negativa da parte della Commissione UE perché finanziata per l'intero importo (9200 euro per ogni nuovo assunto) in regime *dei minimis*. Sulla grave penalizzazione che questo ha comportato per le imprese operanti nelle Regioni del Mezzogiorno si rinvia all'originale lavoro di COPPOLA P., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Cedam, Padova, 2012, pp. 335 ss.

¹⁸ Cfr. C. cost., 26 marzo 1980, n. 42, in *Giur. cost.*, 1980, pp. 287 e ss. Sul punto vedi MARONGIU G., *La discriminazione qualitativa dei redditi di lavoro al vaglio della Corte costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1978, 1, pp. 506 e ss.; id., *L'incostituzionalità dell'ILOR sui redditi di lavoro autonomo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, 2, pp. 189 e ss. e in *Giur. Comm.*, 1981, pp. 225 e ss. Vedi anche C. cost., 26 marzo 1980, in *Giur. cost.*, 1980, 1, pp. 288 e ss. (con nota di TABELT G., *L'ILOR e il lavoro autonomo*, pp. 290 e ss.); vedi pure *Giur. It.*, 1980, 1, pp. 1797 e ss. (con nota di FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo e i principi di uguaglianza e capacità contributiva*); MICCINESI M., *Voce Redditi (Imposta Locale sui)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXIX, Milano, 1988, pp. 169 e ss.

¹⁹ Il carattere strumentale del prelievo tributario ai fini del finanziamento della spesa pubblica, regolato dall'articolo 53 della Costituzione, esprime il concetto di unità del sistema finanziario, che si realizza attraverso il coordinamento delle politiche finanziarie di entrata e di spesa, dello Stato e dei diversi livelli di

Sul punto ritornerò più avanti; qui occorre riflettere ad un profilo poco osservato che si riferisce al rapporto tra il modello di attuazione del presupposto dell'Irap adottato dal legislatore nel 1997 e l'articolo 41 della Costituzione. Se si esaminano gli effetti di quest'imposta anomala sul funzionamento del mercato interno, ci si rende facilmente conto che l'Irap pone delicati problemi di compatibilità sia con l'articolo 41 della Costituzione, sia con i principi del diritto europeo in tema di tutela della libertà di concorrenza, finalizzati ad assicurare il regolare funzionamento del Mercato Unico²⁰.

Una condizione, quest'ultima, che per essere rispettata presuppone, all'evidenza, il corretto funzionamento del mercato interno dal punto di vista della tutela della concorrenza. Una questione sulla quale in passato la giurisprudenza della Corte di giustizia europea si era soffermata più volte, analizzando e dichiarando illegittime quelle disposizioni nazionali che introducevano ostacoli alla libera concorrenza tra gli Stati membri dell'Unione. La Corte di giustizia aveva lasciato, tuttavia, sullo sfondo il tema della compatibilità delle discriminazioni introdotte dalle legislazioni dei singoli Stati, che incidono sul funzionamento del proprio mercato interno; senza, tuttavia, evidenziare violazioni dirette a introdurre ostacoli alla concorrenza sul Mercato Unico nei confronti di soggetti non residenti: le cosiddette discriminazioni inverse.

Un tema evidentemente di grande rilievo, su cui la Corte fin qui non si è pronunciata, lasciando alle Corti di legittimità dei singoli Stati di valutare la compatibilità delle discriminazioni inverse con i principi che regolano la tutela della concorrenza nei singoli ordinamenti nazionali. Una scelta pragmatica su cui la Corte, non essendo stata direttamente investita della questione, ha preferito sorvolare per ragioni politiche, sembrando emergere una contraddizione insanabile tra Mercato Unico e discriminazioni circoscritte sul piano territoriale. Un profilo che, dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, investe oramai

decentramento, per assicurare l'eguaglianza di fatto. In senso conf. ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975.

²⁰ Sui rapporti tra l'art.41 e l'esercizio del potere di imposizione cfr. da ultimo LUCIANI M., *Costituzione, tributi e mercato*, in *Rass. Trib.*, 2012, 4 pp. 831 e ss.

direttamente il diritto dell'Unione, rendendo le discriminazioni inverse incompatibili con l'ordinamento europeo²¹.

Da questo punto di vista vi è un aspetto poco osservato che caratterizza il diritto europeo in questo settore centrale per il funzionamento delle istituzioni. Il diritto europeo disciplina la concorrenza innanzitutto con riguardo alle imprese, attraverso una serie di disposizioni finalizzate a contrastare l'abuso di posizioni dominanti, gli accordi di cartello e le altre forme di concentrazione societaria, nonché gli accordi tra gruppi, che possono alterare il funzionamento del mercato. Occorre, tuttavia, non perdere di vista che il diritto europeo della concorrenza non guarda soltanto alle imprese.

Una lettura attenta degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea evidenzia come la disciplina degli aiuti di Stato, all'interno del più generale divieto, svolge un'essenziale funzione di tutela della concorrenza, rispetto a politiche nazionali finanziarie e tributarie, nelle quali la riserva di competenza in capo ai singoli Stati non può essere esercitata in modo da incidere negativamente sul corretto funzionamento del Mercato Unico²².

Da questo punto di vista occorre rilevare che l'articolo 107 TFUE²³ non riguarda soltanto le misure agevolative, finanziarie e/o tributarie, che fanno parte degli strumenti con cui, in

²¹ Sui profili innovativi del Trattato di Lisbona, che investono indirettamente anche la materia tributaria non coinvolta nel Trattato da novità significative, cfr. MELIS G. e PERSIANI A., *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, pp. 267 e ss. Vedi anche, S. MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 1, pp. 241 e ss.

²² La bibliografia sugli articoli 107 e 108 del Trattato è amplissima; mi limito qui ad indicare alcuni dei lavori più significativi o più recenti sul tema, con particolare riguardo all'estensione del divieto ai tributi decentrati, nei quali, attraverso il test di autonomia, vengono salvaguardati i principi di non discriminazione, di non restrizione e, in definitiva, il divieto di selettività delle misure fiscali. Cfr. SACCHETTO C., *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. It. dir. pubb. Com.*, 1998, pp. 645 e ss. ID. *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Fin. loc.*, 2009, 9, pp. 13 e ss.; DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, pp. 245 e ss.; DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2006, pp. 19 e ss.; FANTOZZI A., *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2008, pp. 1037 e ss.; BASILAVECCHIA M., *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. Trib.*, 2009, 13, pp. 983 e ss.; FIORENTINO S., *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, (a cura di) INGROSSO M. e TESAURIO G., Jovene, Napoli, 2009, pp. 375 e ss.; MICELI R., *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2010, pp. 1676 e ss.; AMATUCCI F., *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in AMATUCCI F. – DI SAN LUCA G. C. (a cura di), *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Torino, 2008, pp. 40 e ss.

²³ Si ricorda che l'articolo 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea è composto di tre commi. Il primo contiene la nozione di aiuto di Stato "incompatibile"; il secondo prevede delle deroghe *de iure* alla

vario modo, fino all'entrata in vigore del Trattato di *Maastricht*, i singoli Stati europei hanno cercato di intervenire a sostegno delle proprie economie. Una stagione che si è definitivamente chiusa a *Maastricht* con l'avvio dell'Unione Europea. Attualmente l'articolo 107, indipendentemente dal profilo teleologico, che in questa sede non è dato di approfondire, si riferisce all'insieme delle misure che con modalità diverse introducono ostacoli giuridici al corretto funzionamento del Mercato Unico.

Se ci si colloca in questo angolo visuale e si analizzano alcuni effetti dell'Irap sul mercato interno, sembra difficile escludere che in alcune ipotesi questo tributo singolare (che non trova uguali in nessun altro Paese dell'Unione) non possa comportare effetti che rientrino tra quelli contrastati dagli articoli 107 e 108 del TFUE. Va in questo senso anche un'ampia giurisprudenza della Corte di giustizia europea²⁴.

incompatibilità; il terzo prevede delle ipotesi in cui la Commissione Europea può discrezionalmente dichiarare compatibile l'aiuto. Dispone, dunque, a tal riguardo che: "1. *Salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.*

2. *Sono compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.*

3. *Possono considerarsi compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle Regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle Regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune Regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione".*

²⁴ Sembra opportuno evidenziare che il divieto di aiuti di Stato è finalizzato ad evitare che gli Stati possano aggirare attraverso lo strumento fiscale il principio fondamentale del diritto europeo di non discriminazione. Ne consegue che una delle caratteristiche degli aiuti di Stato è rappresentata dalla selettività delle misure. Pertanto, misure agevolative a carattere generale non rientrano tra quelle regolate dall'articolo 107 del TFUE. Si deve poi tenere conto delle cosiddette *rules of reason*, ovvero di quelle finalità rilevanti, elaborate dalla Corte di giustizia quali cause giustificatrici di misure altrimenti contrastanti con il divieto di aiuti di Stato. Tra queste ultime si annoverano il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, nonché la salvaguardia della *coerenza del sistema*. È bene dire, tuttavia, che la Corte di giustizia interpreta rigidamente queste eccezioni, attraverso un'interpretazione stretta del principio di proporzionalità. Vedi in questo senso Corte giust., 9 marzo 1999, causa C-212/1997. In senso conforme, Corte giust., 22 novembre 2001, causa C-53/00. Sul punto cfr. MONACO C., *I principi di non discriminazione, non restrizione e irragionevolezza nel diritto comunitario e nel diritto del commercio internazionale: struttura, contenuto e incidenza sui sistemi fiscali nazionali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, pp. 449 e ss.; PACINI M., *Il principio generale europeo di non discriminazione*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2010, pp. 769 e ss.

Sotto questo profilo, avuto riguardo alla giurisprudenza della Corte di giustizia nel campo del divieto degli aiuti di Stato e alle modalità di funzionamento delle imposte, non emerge alcun elemento che porti ad escludere che un'imposta come l'Irap, in alcune circostanze, non determini effetti incompatibili con gli articoli 107 e 108 del TFUE.

In questo senso è ancora più significativo il ribaltamento operato negli anni '90 dalla Corte costituzionale nella propria giurisprudenza relativa all'articolo 41 della Costituzione, in merito alla dilatazione dell'intervento pubblico nell'economia e al significato da attribuire alla tutela della concorrenza (in questo ambito sono particolarmente significative le sentenze 13 gennaio 2004, n. 14, nonché 12 dicembre 2007, n. 430²⁵).

Se si pone mente al rapporto tra il principio di tutela della concorrenza e un'imposta il cui presupposto presenti le caratteristiche strutturali dell'Irap, non è difficile rendersi conto delle distorsioni che l'Irap ha introdotto nel mercato interno. Specie dopo la crisi finanziaria del 2008 e la recessione al seguito (che hanno accentuato la concorrenza internazionale) l'imposta regionale sulla produzione sta trasformando gradualmente, tuttavia profondamente, forse in modo irreversibile, il nostro mercato interno, sia dal lato della distribuzione, sia dal lato della produzione. Senza che su questi aspetti (che si riferiscono non solo ad un presente di difficoltà crescenti e di incognite irrisolte) si sia avviato un confronto nelle sedi istituzionali, a partire dal Parlamento.

Come è noto, l'Irap, fin dall'origine, per evitare macroscopiche sovrapposizioni con l'Iva, non si applica ai beni importati, dunque si comporta sul mercato interno con un premio occulto all'importazione. In questo senso viene ad essere aggirato il divieto costituzionale ed europeo di introdurre disposizioni fiscali tese a falsare la concorrenza. Senza dire degli effetti indotti in tema di imposizione del reddito d'impresa, per le connessioni tra l'Irap e le imposte sui redditi, in ragione dell'ineducibilità del tributo regionale.

²⁵ Con la sentenza n. 14/04, la Corte costituzionale ha riaperto il dibattito in merito alla valenza da accordare alla tutela della concorrenza in quanto materia contenuta tra quelle di competenza esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, c. 2, lett. e) Cost.; chiarendone la portata anche alla luce del diritto dell'Unione e, in particolare, in un settore oggetto di ampi dibattiti tra gli Stati membri e la Commissione, cioè quello degli aiuti di Stato. Premesso che la disciplina sugli aiuti di Stato non può considerarsi come strumento di tutela della concorrenza, nell'ambito della concorrenza non possono non ricomprendersi gli interventi *latu sensu* statali; non può espungersi da una tutela della concorrenza che possa dirsi tale la libertà in tale settore, nel libero dispiegarsi delle forze di mercato.

Al riguardo occorre, infatti, ricordare che l'indeducibilità²⁶ dell'Irap dalle imposte sui redditi favorisce, nella tassazione del reddito d'impresa, quelle attività che trasformano o commercializzano prevalentemente beni importati. In questo senso l'Irap evidenzia un profilo di contrasto con gli articoli 41, comma terzo, e 117, comma secondo, della Costituzione, operando sul mercato interno come un incentivo a sostegno delle importazioni. Un'incompatibilità evidente con i principi che regolano nel nostro ordinamento e nel diritto europeo la tutela della concorrenza, resa possibile attraverso una dilatazione della discrezionalità tributaria, sottratta alle scelte del Parlamento, che travolge il principio della separazione dei poteri e che, per questa via, comporta violazione dei principi fondamentali dell'ordinamento.

Sotto questo profilo un dato illuminante viene dal comparto automobilistico. Il nostro produttore nazionale rappresenta il sesto gruppo mondiale nella produzione di autoveicoli; quest'anno il gruppo Fiat produrrà in Italia lo stesso numero di automobili uscite dalla catena di montaggio di Mirafiori, a Torino nel 1958.

Il legislatore può ignorare i principi giuridici posti dall'ordinamento a garanzia di un corretto ed ordinato funzionamento del sistema economico; non può, tuttavia, sfuggire agli effetti dell'elusione dei principi giuridici, sul piano economico-sociale.

Appare così chiarito un aspetto che involge l'Irap sul piano nazionale e rappresenta il punto di arrivo di una discrezionalità tributaria tanto estesa da apparire praticamente senza limiti.

²⁶ La Commissione Gallo, pur non escludendo originariamente la possibilità della deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, ha ritenuto comunque preferibile la scelta dell'indeducibilità per ragioni di semplicità amministrativa e di chiarezza nei rapporti tra Stato e Regioni. Contrariamente, optando per la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, si sarebbero creati dei gravi disagi per i contribuenti e per il fisco derivanti dall'aumento dei crediti d'imposta per Irpef e Irpeg; ne sarebbe conseguito, probabilmente, un aumento dell'aliquota Irap per conservare la parità del gettito, rendendo l'imposta più distorsiva. Cfr. COMMISSIONE DI STUDIO PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, *Relazione finale*, in *Il Fisco*, 1996, p. 110; più specificamente nei lavori della Commissione dei Trenta si legge che *"la deducibilità a parità di gettito non ha gran senso. Se tarata sulle società di capitali essa comporterebbe un innalzamento dell'aliquota del 37 per cento (dando luogo ad un'imposizione individuale aggiuntiva in sede Irap del 37 per cento) e, per converso, tale imposizione sconterebbe per il 37 per cento una minore base imponibile dei profitti. Una partita di giro. Le imprese personali con una tassazione in sede Irpef inferiore al 37 per cento verrebbero a perdere. Se la manovra fosse tarata sulle imprese individuali tassate al 27 per cento in sede Irpef, comporterebbe un guadagno per le società di capitali (che deducono il 37 per cento). Un innalzamento dell'aliquota in proporzione intermedia comporterebbe comunque uno spostamento di tassazione, anche se attenuato, dalle società di capitali sulle società di persone"*.

Una dilatazione del potere di imposizione che ha trasformato la fiscalità in una variabile indipendente rispetto alla Comunità, chiamata a concorrere alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva di ciascuno, con esiti economico-sociali da tempo sfuggiti al controllo del decisore pubblico.

Conseguentemente non sfugge che l'aggravio dell'incidenza dell'Irap nel settore manifatturiero, nelle Regioni caratterizzate da un disavanzo cumulato e strutturale della sanità pubblica, produce ulteriori effetti distorsivi. Introduce, infatti, in modo subdolo, un'ulteriore discriminazione che influisce sulla competitività del sistema, operando come una vera e propria barriera agli investimenti in quelle Regioni; anche perché il differenziale di aliquota tra le Regioni con l'aliquota più bassa (il Veneto (3,1%) e la Campania (5,1%)) si attesta intorno al 40%.

Un differenziale, dunque, significativo, che può essere letto come una barriera interna alla libertà di movimento di capitali e, dunque, agli investimenti, in contrasto sia con i principi fondamentali del diritto europeo in tema di libertà di movimento di capitali, sia con l'articolo 117, comma primo, della Costituzione e, per questa via, indirettamente anche con l'articolo 120 della Costituzione.

Sotto il profilo della libertà di movimento dei capitali, un ulteriore elemento da prendere in considerazione è costituito, infatti, dall'interferenza dell'Irap sulla propensione ad attrarre nuovi investimenti di provenienza estera.

E' noto che L'Irap è un'imposta che non ha equivalenti sotto il profilo strutturale, in nessun altro Paese ad economia avanzata: questo fa sì che il tributo regionale, pur comportandosi come un'ulteriore forma d'imposizione diretta a carico del reddito d'impresa, non è riconosciuta dalle convenzioni contro le doppie imposizioni, dunque non è deducibile dalla *holding* straniera che abbia una filiale o una stabile organizzazione in Italia. Un elemento, quest'ultimo, che incide sulla programmazione fiscale dei grandi gruppi e ne orienta le scelte di investimento.

Con riferimento all'articolo 120 della Costituzione, poi, non è difficile rilevare come l'aumento dell'aliquota dell'Irap (oltre il limite massimo stabilito dalla legge istitutiva), deciso dallo Stato con la legge di stabilità, contrasti con quanto stabilito dal comma primo

dell'articolo 117 Cost., che vincola nell'esercizio della potestà legislativa sia il legislatore regionale, sia quello statale a rispettare i limiti posti alla discrezionalità legislativa dai principi del diritto europeo.

Come insegna la giurisprudenza della Corte di giustizia sul divieto di aiuti di Stato, la possibilità per le Regioni di manovrare in diminuzione le aliquote dei tributi propri presuppone un'ampia autonomia tributaria e l'assenza di compensazioni a carico dello Stato²⁷. Le stesse considerazioni devono estendersi ad aumenti dei tributi oltre i limiti previsti dalla legge istitutiva, quando possono comportare barriere di origine fiscale alle libertà fondamentali dell'Ue.

Sotto questo profilo il carattere selettivo della deroga che impone ad alcune Regioni (quelle che presentano disavanzi strutturali della sanità) di aumentare l'aliquota dell'Irap in misura significativa, appare evidente²⁸.

Che questa incida sulla libertà di movimento di capitali, deriva sia dall'aggravio dell'imposta in sé, sia dal fatto che il superamento del tetto massimo di imposizione, per di

²⁷ Ci si riferisce al noto caso delle Azzorre, in cui la regione aveva ridotto del 30% l'aliquota dell'imposta sul reddito, ai sensi dell'articolo 37 della legge 13/1998, che aveva attribuito tale potere alle Assemblee regionali. La Corte di giustizia, con la sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03, aveva distinto le diverse ipotesi, limitandosi a censurare le imprese destinate a fornire servizi infragruppo e le imprese operanti nel settore finanziario, nei confronti delle quali il beneficio appariva più che proporzionale rispetto alle diseconomie di localizzazione per le quali l'agevolazione era stata concessa; mentre aveva fatto salve le altre attività economiche, in base alla deroga consentita dall'articolo 87, n. 3, lett. a, del Trattato CEE. L'illegittimità delle agevolazioni è stata stabilita dalla Corte di giustizia sulla base delle compensazioni che lo Stato centrale aveva riconosciuto alle Azzorre, relative alle perdite di gettito connesse con dette agevolazioni. Sul punto cfr. FRANSONI G., *Gli aiuti di Stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 11, pp. 249 e ss.; MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta fiscalità di vantaggio: profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 4, pp. 997 e ss.; DEL FEDERICO L., *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali tra decisioni politiche e limiti comunitari*, in *Trib. loc. reg.*, 2011, 1, pp. 40 e ss.

²⁸ Il criterio elaborato dalla Corte di giustizia per evidenziare un contrasto di disposizioni tributarie nazionali o delimitate territorialmente con i principi fissati dagli articoli 107 e 108 TFUE, è quello della selettività delle misure adottate; selettività materiale per quelle adottate a livello nazionale, selettività territoriale per quelle assunte a livello regionale. Il criterio generale per la selettività territoriale è rappresentato dal fatto che all'ente sub statale sia attribuita una reale autonomia di entrata e di spesa e che la misura fiscale agevolativa comporti evidentemente perdite di gettito per il soggetto che le introduce sul proprio territorio e non sia compensata da trasferimenti a carico del bilancio statale. Nel caso in esame non siamo in presenza di agevolazioni, ma di aumento dei tributi, deciso a livello statale e operante solo in alcune Regioni. Il ragionamento, tuttavia, non può essere diverso; dunque, la selettività delle misure non sembra superare i testi di compatibilità elaborati dalla Corte di giustizia. Sull'argomento *ex multis* cfr. CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 4, pp. 1214 e ss.; FRANSONI G., *Gli aiuti di stato tra autonomia locale e capacità contributiva*, op. cit., pp. 249 e ss.; MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, op. cit., pp. 997 e ss.; DEL FEDERICO L., *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali tra decisioni politiche e limiti comunitari*, op. cit., p. 40 e ss.

più selettivo, introduce un ulteriore elemento di incertezza nella determinazione degli oneri tributari che incidono direttamente sulle attività d'impresa, sulla propensione all'investimento, indi sulla libertà di movimento dei capitali. Una realtà delicata, che ha bisogno di regole certe, a partire dalla definizione dei limiti alla discrezionalità tributaria, riconducibile a principi stabili nel tempo.

Una conferma in questo senso viene dalla lettura del comma primo dell'articolo 120 della Costituzione che, da un lato, fa divieto alle Regioni di istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, nonché di adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, o di limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualsiasi parte del territorio nazionale. Il comma secondo, invece, disciplina i poteri sostitutivi dello Stato in caso di gravi inadempienze da parte delle stesse Regioni, in tema di rispetto dei trattati internazionali o della normativa dell'Unione, oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedano la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica.

La disposizione, che al comma primo riprende principi già fissati nel testo del 1948, dunque anteriori alla nascita della Cee, evidenzia nel mutato quadro ordinamentale derivante dalla riforma del Titolo V della Costituzione, un ulteriore elemento caratteristico di unità del sistema finanziario, che si pone come limite all'esercizio dell'autonomia tributaria regionale.

In buona sostanza, cadute con il Trattato istitutivo dell'Unione Europea le barriere doganali tra gli Stati aderenti all'Unione, l'articolo 120 Cost., nel testo novellato, ha introdotto un limite di portata assai ampia all'introduzione di ostacoli di natura fiscale (e non solo) in ambito regionale. Un limite che, beninteso, non è circoscritto alla sola materia tributaria e che coincide con il divieto di restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali stabilite dall'ordinamento europeo; principi, peraltro, richiamati al comma primo dell'articolo 117 della Costituzione.

Nell'articolo 120 Cost., come riformato nel 2001, convivono due diverse esigenze, costituzionali e di diritto europeo.

Sotto il primo profilo, il divieto previsto al comma primo di istituire dazi doganali (di importazione, esportazione, o transito), nonché di adottare provvedimenti che ostacolino in

qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose, esprime l'esigenza, nel mutato assetto ordinamentale, di garantire l'unità nazionale.

Accanto a questa funzione originaria, di garanzia del principio costituzionale di salvaguardia dell'unità nazionale, peraltro esteso anche alle Regioni a Statuto speciale (Corte cost., n. 12/1963²⁹), con l'evoluzione del diritto europeo e del suo primato sul diritto nazionale l'articolo 120 della Costituzione ha assunto una rilevanza diversa e più ampia.

Per un verso il comma primo riprende il divieto, per le Regioni, di istituire dazi di importazione, esportazione o transito, nonché di adottare provvedimenti di qualsiasi tipo che introducano restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali, nel proprio ambito territoriale.

Per altro, la norma introduce un potere sostitutivo del Governo, riferibile sia a gravi inadempienze dei governi regionali, sia ad interventi finalizzati ad assicurare la tutela dell'unità giuridica ed economica ed, in particolare, la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

In buona sostanza l'articolo 120, nella formulazione originaria del 1948, era riferito esclusivamente alle Regioni e imponeva una serie di vincoli all'autonomia regionale, allo scopo di tutelare l'unità giuridica ed economica della Nazione. L'obiettivo del principio era quello di impedire la parcellizzazione del territorio e la costituzione di comunità economiche chiuse, che avrebbero potuto alterare l'unità territoriale della Repubblica, attraverso l'impiego non consentito dello strumento tributario. Se si ragiona in base a questo schema logico si può ritenere che il divieto si applichi anche a tributi regionali il cui presupposto, pur non essendo quello tipico di un dazio, produca sul piano pratico un effetto equivalente. Dal punto di vista delle garanzie per i contribuenti, questa soluzione sarebbe preferibile perché equiparerebbe il divieto contenuto nel comma primo dell'articolo 120 Cost. a quello stabilito dall'articolo 23 del TFUE, la cui efficacia, dal punto di vista dell'effettività della tutela, è sicuramente maggiore rispetto al sindacato incidentale di costituzionalità.

²⁹ C. cost., 16 febbraio, 1963, n. 12.

Nel testo vigente, invece, l'articolo 120 Cost. si riferisce sia alle Regioni, sia al Governo, al quale attribuisce ampi poteri (non solo sostitutivi) da esercitare in base ai principi di sussidiarietà verticale e leale collaborazione.

Nel quadro delle nuove competenze esclusive o concorrenti attribuite alle Regioni dalla riforma del Titolo V della Costituzione, lo strumento tributario è sicuramente quello che meglio si presta ad introdurre restrizioni incompatibili con le libertà fondamentali richiamate al comma primo dell'articolo 120, ben al di là di quelle realizzabili attraverso l'impiego di dazi doganali a livello regionale. Meno semplice, invece, è definire le diverse forme di imposizione che rientrano nella competenza normativa regionale e i cui effetti possono porsi in un rapporto causale con eventuali restrizioni alla libertà di circolazione delle persone o delle cose.

Sotto il profilo sistematico la disposizione non dovrebbe riguardare l'insieme delle manifestazioni di autonomia tributaria, ma solo le scelte impositive compiute autonomamente dalle Regioni: dovrebbe, quindi, riferirsi soltanto ai tributi propri. Ne consegue che la portata effettiva del divieto dovrebbe essere posta in relazione all'ampiezza del riparto di competenze tra Stato e Regioni in materia tributaria, allo stato fortemente condizionata dalle decisioni del legislatore nazionale³⁰.

Se questo sembra essere il quadro di riferimento dell'attuale operatività dell'articolo 120, ci si deve domandare se una manovra in aumento dell'aliquota, oltre il limite massimo fissato dalla legge istitutiva dell'Irap, decisa dallo Stato per garantire l'equilibrio dei bilanci della sanità di alcune Regioni, debba essere esaminata sotto il profilo della legittimità, richiamando (come si è anticipato) l'articolo 117 della Costituzione, comma primo, ovvero estendendo l'indagine anche ad un possibile contrasto con l'articolo 120 Cost.

In altri termini ci si deve chiedere se il suddetto aumento dell'aliquota Irap, per via delle discriminazioni che introduce nella tassazione delle imprese sul piano territoriale, comporti anche la violazione dell'articolo 120, comma primo e comma secondo³¹.

³⁰ Sul punto *ex multis* cfr. BASILAVECCHIA M., *Fisco nelle Regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2011, 24, pp. 1929 e ss.

³¹ Si ricorda che l'art. 120 della Costituzione dispone: *“La Regione non può istituire dazi d'importazione o esportazione o transito fra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale.*

La norma, come detto, fa divieto alle Regioni, nell'esercizio della propria autonomia, di adottare misure (non solo) tributarie che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione, di beni, capitali o persone nel territorio della Repubblica. Tale divieto, proprio per il contesto richiamato in precedenza, sembra doversi ritenere esteso in via consequenziale al legislatore statale, quando interviene con misure selettive da applicarsi al territorio regionale. Misure che la Costituzione vieta alle Regioni di adottare, per motivi che non si riferiscono alla qualifica soggettiva dell'ente che le assume, ma per l'oggettiva incompatibilità con i principi fondamentali del diritto europeo³².

Aver ignorato questi principi ha comportato nel tempo nuovi inasprimenti fiscali, discriminazioni, perdite di competitività e ulteriore crescita dell'evasione³³, in un circolo

Il Governo può sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione" (articolo così modificato dall'art. 6 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 248, G.U., 24 ottobre 2001, n. 248).

³² La relazione tra il divieto costituzionale di introdurre restrizioni alla libertà di movimento di beni, capitali e persone da parte delle Regioni, regolato dall'articolo 120 Cost., e quello posto dall'articolo 23 del TFUE, ha evidenziato la maggiore efficacia del sindacato della Corte di giustizia, rispetto a quello costituzionale interno. Tra le decisioni recenti della CGE, su temi tributari che hanno ad oggetto questioni che rientrerebbero tra quelle vietate nel comma primo dell'articolo 120 Cost. si segnala la sentenza 9 settembre 2004, causa C-72/03, (con una nota di ALFANO R., in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 3, pp. 65 e ss.) relativa a un tributo locale applicato all'uscita del marmo dal territorio di Carrara, in base ad una legge del 1911, modificata con la legge finanziaria 1997. La decisione ha ritenuto l'illegittimità del tributo in base ad una concezione del Mercato Unico che non consente la presenza di restrizioni sul mercato interno; in buona sostanza una ricostruzione analoga a quella richiamata nell'articolo 120 Cost. Altra decisione di rilievo, questa volta relativa ad una legge regionale, è stata quella decisa dalla CGE, il 21 giugno 2007, causa C-173/05, in base ad un rinvio pregiudiziale operato dalla nostra Corte costituzionale. La vicenda riguardava un tributo pseudo ambientale istituito dalla regione Sicilia e relativo al trasporto del metano proveniente dall'Algeria e diretto verso il continente. La Corte di giustizia, dopo aver constatato che il prelievo operava come un onere fiscale che colpiva una merce importata da un paese terzo, ha ritenuto che l'imposta avesse un effetto equivalente rispetto ad un dazio doganale; ha, pertanto, considerato del tutto irrilevante la motivazione ambientale ed ha ritenuto illegittima l'imposta.

³³ Il tema del rapporto tra struttura del sistema tributario ed evasione in genere è stato poco indagato nei suoi profili giuridici. Fa eccezione il libro del Prof. LUPI (cfr. LUPI R., *Evasione fiscale. Paradiso e inferno*, Ipsoa, Milano, 2008), pubblicato in contemporanea con l'esplosione della crisi finanziaria e, dunque, non influenzato da quest'ultima; nonché i numerosi contributi del Prof. PERRONE CAPANO R., sulla rivista on-line INNOVAZIONE E DIRITTO, a partire dal 2006. In genere, gli studi economici che si sono occupati di evasione in Italia fanno riferimento ad altre esperienze e prescindono il più delle volte dalla struttura del sistema tributario; come se i profili giuridici non avessero in questo campo alcun peso. Da questo punto di vista si segnala positivamente il recentissimo saggio di VITALETTI G., *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, 1, pp. 3 e ss.; nel saggio l'autore analizza criticamente le politiche di contrasto all'evasione attuate negli ultimi anni. Emerge da questo studio la necessità di un maggiore collegamento tra profili economici e giuridici dell'evasione, con particolare riguardo alla struttura distributiva delle imposte sul reddito.

vizioso senza fine, che sembra ormai inarrestabile e che solo uno statalismo cieco può illudere di contrastare con la lotta all'evasione tributaria, senza prima incidere sulle convenienze ad evadere e senza correggere le più evidenti distorsioni distributive.

4. Sperequazione territoriale ed eguaglianza

Al di là di un'urgenza di revisione dei patti di stabilità interna (di fronte a Comuni e Regioni costretti ad accumulare *surplus* crescenti per rispettare i patti, tagliando dove possono tagliare), che per come sono costruiti rappresentano ormai un elemento recessivo istituzionalizzato, l'esigenza involge gli schemi perequativi previsti dai decreti attuativi del federalismo fiscale. I divari territoriali esistenti sono necessariamente incrementati, inutile dirlo, da manovre di riduzione dei trasferimenti o aumento dei tributi (che hanno caratterizzato gli ultimi tempi) e non affiancati da strumenti efficienti ed equilibrati di perequazione tributaria³⁴.

Con riguardo alla vicenda legata all'Irap, in specie, con il decreto sul decentramento fiscale regionale, il legislatore ha introdotto un'evidente disparità di trattamento tra le Regioni, sulla base della diversa capacità fiscale per abitante: una questione che il legislatore, nell'attribuire l'Irap alle Regioni, ha banalmente rimosso. Le modalità che potrebbero condurre le Regioni a ridurre (ed in prospettiva ad abrogare) il tributo, ignorano semplicemente questo aspetto, cruciale in un tributo dagli effetti di gettito particolarmente squilibrati sul territorio. In tutti i casi vietano di utilizzare a questi fini la manovra

³⁴ Per talune riflessioni sul punto, sia pure con prospettive diverse, cfr. MARONGIU G., *La fiscalità locale tra le garanzie dei contribuenti e le esigenze della Comunità*, in *Fin. Loc.*, 2002, pp. 1157 e ss.; id., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corr. Trib.*, 2010, 47, pp. 3894 e ss.; GALLO F., *Giustizia fiscale e giustizia sociale tra decentramento e globalizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pp. 1069-1081; id., *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in *Rass. Trib.*, 1995, pp. 275-284; Id., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rass. Parlam.*, 1996, pp. 779 e ss.; DE MITA E., *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009, p. 32; ANTONINI L., *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2004, 3, pp. 400 e ss.; AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010; SOBBRIO G., *Autonomia, equità ed efficienza nella finanza locale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di SOBBRIO G., Milano, 1998, pp. 2 e ss.; VITALETTI G., *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, pp. 52 e ss.; TESAURO F., *Le basi costituzionali della finanza regionale e locale*, in *Fin. Loc.*, 2005, 9, pp. 13 e ss.; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 127; Id., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, 2005, pp. 675 e ss.; MAJOCCHI A., *Un nuovo modello di federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, Padova, 1999; DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, op. cit., pp. 245 e ss.

dell'addizionale Irpef e, dunque, pongono di fatto un insormontabile impedimento alle Regioni economicamente meno favorite a superare il tributo; una scelta inutilmente centralista che non trova alcun appiglio di ordine giuridico ed introduce ulteriori barriere artificiali, che incidono negativamente al tempo stesso sulla competitività e sulla libertà di concorrenza.

Non appare chiara neppure la ragione per la quale una Regione non possa finanziare una riduzione della sua Irap per incentivare l'attività produttiva attraverso un aumento della parte manovrabile della sua addizionale Irpef. Con probabilità la scelta centralista del governo Berlusconi è stata quella di evitare un trasferimento del prelievo regionale dalle imprese ai lavoratori, potendone derivare effetti redistributivi indesiderati e costi politici rilevanti (le imprese non votano, le persone fisiche sì), nella convinzione che i cittadini non riescano a separare la componente statale dalla componente regionale dell'Irpef.

Considerazioni in parte comprensibili, tuttavia criticabili; per questa via, il tema della competitività delle imprese, di origine tributaria, rischia di aggravarsi ulteriormente, con evidenti riflessi in termini di legittimità, dunque di ragionevolezza³⁵.

Ma quel che più interessa è che, mentre il governo Prodi nella logica della concertazione (ovvero della scelta che offre minori resistenze) ha obbligato le Regioni con la sanità in disavanzo ad aumentare l'aliquota dell'Irap per riportare in equilibrio i conti, come se le imprese fossero responsabili del deficit sanitario, il governo Berlusconi (nella stessa logica), nell'avviare il processo di regionalizzazione dell'Irap, ne ha in via ulteriore accentuato il peso nelle Regioni del Mezzogiorno.

A tanto si aggiunga che accanto alla "sovranità limitata" sull'aliquota, il riconoscimento alle Regioni della possibilità di disporre (senza limiti apparenti) di deduzioni dalla base imponibile sembra una previsione azzardata per diversi ordini di motivi. Un "fai da te" regionale sulla base imponibile introduce, all'evidenza, differenziazioni dell'imponibile tra Regioni che aggraverebbero i costi di adempimento per le imprese oltre a rendere difficile la comparabilità dell'imposta; condizione essenziale per la determinazione della capacità fiscale standard che sta alla base del funzionamento della perequazione regionale.

³⁵ L'importanza di un capovolgimento di quest'ottica per favorire lo sviluppo economico rappresenta il filo conduttore dell'originale lavoro di COPPOLA P., *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, op. cit.

Un profilo, quello relativo alla perequazione, che investe delicati profili istituzionali e costituzionali, che l'insieme delle forze politiche (non soltanto la Lega Nord) sembra avere rimosso. Senza rendersi conto dei riflessi sulla tenuta del sistema che un approccio di questo tipo al federalismo regionale comporta.

Conclusivamente vi è un altro aspetto che caratterizza l'Irap; vale a dire il fatto che il tributo implichi come conseguenza di aumentare irragionevolmente le disparità territoriali, sul versante cruciale della competitività delle imprese.

Come detto, nel 1998 il governo Prodi aveva stabilito di aumentare in misura consistente l'aliquota massima Irap per risanare i bilanci della sanità regionale. Questa decisione, che avrebbe potuto trovare qualche giustificazione in una situazione temporanea e di emergenza (anche in considerazione di una maggiore tolleranza del giudice delle leggi rispetto a profili di illegittimità circoscritti nel tempo), nelle more di un'alternativa praticabile sotto il profilo economico – distributivo, si è ormai consolidata in modo del tutto inopinato; determinando una serie di effetti negativi apprezzabili non solo in termini di opportunità, ma che offrono altresì il fianco a rilievi critici sotto il profilo giuridico.

Innanzitutto la scelta del mezzo adottato per risanare i bilanci della sanità regionale si presta a riserve sia dal punto di vista economico, sia per i profili distributivi. Una cosa è finanziare una quota della spesa regionale con un'imposta come l'Irap; altra è introdurre soltanto in alcune Regioni, in base ad una decisione assunta dal Governo, un consistente aumento dell'aliquota massima, con effetti negativi sulla concorrenza e sulla libertà di movimento di capitali.

Qui evidentemente non si tratta di applicare correttamente il principio di concorrenza fiscale tra le Regioni, ma di considerare che la decisione assunta dal Governo di aumentare l'aliquota massima dell'Irap, si muove in senso opposto. Un'opzione di politica tributaria assunta sulla base di discutibili motivazioni politiche, che anche in questo caso non tengono conto dei limiti che la Costituzione e i principi fondamentali del diritto europeo pongono al legislatore nell'esercizio della discrezionalità legislativa nel settore dei tributi³⁶.

³⁶ Per un'ampia rassegna dei profili di criticità del presupposto dell'Irap alla luce dei principi costituzionali cfr. COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit.

Una lettura della disposizione statale, chiamata ad incidere sull'imposta regionale, mostra che la medesima (sotto il profilo giuridico) sembra rientrare, per le ricadute territoriali ed economiche che essa determina, nell'ambito di applicazione dell'articolo 120 della Costituzione; anche se esso, formalmente è rivolto alle Regioni.

Tuttavia, come sottolineato in precedenza, l'incremento dell'aliquota dell'Irap nelle Regioni con la sanità in disavanzo, potrebbe essere considerato un ostacolo di natura tributaria alla libertà di iniziativa economica, in contrasto sia con l'articolo 41 della Costituzione; sia con i principi fondamentali del diritto europeo richiamati dal comma primo dell'articolo 117 della Costituzione, in tema di libera circolazione dei capitali.

L'adozione della decisione di aumentare l'aliquota massima dell'Irap da parte del Governo (a ben vedere un soggetto diverso dalle Regioni), senza porsi il problema delle ricadute che tale scelta avrebbe determinato sul mercato interno in tema di libertà di concorrenza e libera circolazione dei capitali, non inficia il ragionamento. Il Governo, nel caso di specie, si sostituisce, infatti, alla Regione e agisce in suo nome; in ogni caso gli effetti sono quelli previsti e vietati dal comma primo dell'articolo 120 della Costituzione.

La questione, lo si è detto in precedenza, evidenzia due profili: il primo (il più significativo) di ordine qualitativo, il secondo (anch'esso non privo di rilievo), quantitativo. Tuttavia vale qui meglio approfondire la vicenda in questione, per coglierne i profili maggiormente distorsivi.

Sotto il primo profilo, infatti, la scelta del legislatore è particolarmente discutibile proprio ai sensi dell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione, nella misura in cui da un lato sottrae alle Regioni la scelta dei mezzi per ripianare i bilanci della sanità; dall'altro interviene, nell'esercizio della propria funzione programmatica in campo economico, su un'imposta il cui aggravio, in buona sostanza, sembra rientrare, per gli effetti, proprio tra quelle misure fiscali che l'articolo 120 Cost., comma primo, sospetta di poter interferire con la libertà di circolazione dei capitali, non consentendo alle Regioni di adottarle.

Dal punto di vista quantitativo, si può affermare ragionevolmente che l'incremento dell'aliquota di per sé non è tale da spiazzare le imprese insediate nelle Regioni di cui si discorre, fino al punto da scoraggiare nuovi investimenti; anche perché si tratta di imprese

che, per le proprie dimensioni, hanno come mercati di sbocco prevalentemente quello locale. Tuttavia il discorso diviene diverso dal punto di vista dell'attrattività dei territori rispetto a nuovi investimenti esterni; in buona sostanza, attraverso misure fiscali di questo tipo (che sembrano rientrare in un discutibile impiego dell'articolo 120 della Costituzione), il legislatore statale pone in essere interventi che, proprio ai sensi del comma terzo dell'articolo 41 della Costituzione, evidenziano una decisione di tipo programmatico, calata sul livello regionale; in cui non sembra facile ritrovare quel riferimento all'armonia con la Costituzione che, ai sensi dell'articolo 119, comma secondo, dovrebbe orientare il legislatore regionale nell'esercizio dell'autonomia tributaria.

Se poi si spinge un pò oltre nell'indagine e si analizzano gli effetti sullo sviluppo dei territori (determinati dall'adozione inopinata di misure fiscali di questo tipo), si evidenzia un ulteriore contrasto con l'articolo 119 della Costituzione in punto di perequazione, con riferimento in particolare al comma quinto. Ricordando in genere che, al di là di gestioni discutibili della sanità decentrata, i criteri in base ai quali sono state distribuite negli ultimi anni le risorse finanziarie necessarie al finanziamento della sanità (basate essenzialmente sul costo storico), vedono le Regioni economicamente meno favorite, caratterizzate da più o meno estesi disavanzi di bilancio della sanità, ricevere risorse inferiori alla media nazionale.

Dunque una scelta programmatica dello Stato, quella richiamata in precedenza, che evidenzia ulteriori distorsioni sotto il profilo della perequazione, costituzionalmente orientata.

In definitiva la scelta del legislatore, con il disegno di legge delega di riforma tributaria, di non affrontare i problemi ancora aperti nell'Irap, ove all'evidenza il tributo è a tutti gli effetti un tributo statale, evidenzia una preoccupante disattenzione ai vincoli di rilievo costituzionale che dovrebbero costituire la premessa di un avvio virtuoso del processo di decentramento fiscale³⁷.

³⁷ Sui condizionamenti che hanno caratterizzato la politica economica e tributaria italiana negli ultimi anni cfr. PERRONE CAPANO R., *Crisi delle istituzioni ed aumento dell'imposizione, in assenza della politica tributaria, soffocano la ripresa ed espongono l'Italia agli attacchi della speculazione finanziaria*, in *Innovazione e Diritto*, 2011, 5, pp. 3 e ss.

5. Conclusioni

Le considerazioni che si possono trarre da queste brevi riflessioni vanno nel senso di evidenziare un decentramento tributario distonico rispetto alle esigenze dei territori per evidenti carenze, nella definizione, degli aspetti giuridici. Un processo di cambiamenti continui, al di fuori di qualsiasi reale disegno riformatore, costituzionalmente orientato, in cui le scelte di fondo sembrano essere assunte senza alcuna attenzione o bilanciamento, rispetto alle ragioni giuridiche che ne dovrebbero costituire il fondamento.

Un esempio illuminante di questa tendenza è rappresentato dall'approccio dissociativo con cui è stato affrontato e non risolto il problema dell'imposizione immobiliare negli ultimi tre anni.

In una stagione caratterizzata da continui incrementi della competitività dei singoli Paesi, intesi come sistemi, nei quali infatti ogni aspetto della politica economica (dalle scelte in materia di spesa pubblica alla politica tributaria) viene decisa in un'ottica di sistema, questa forma di decentramento fiscale centralista, senza qualità, al di fuori di qualsiasi orizzonte programmatico orientato alla crescita, evidenzia una tendenza alla frammentazione economica particolarmente negativa, proprio sotto il profilo della competitività.

Le criticità evidenziate in queste note, con riferimento ad alcuni aspetti applicativi dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), si riferiscono agli effetti economici e sociali indesiderati di architetture giuridiche artificiose, costruite su basi fragili e contraddittorie, in cui la discrezionalità tributaria è utilizzata per aggirare i limiti costituzionali distributivi in materia di prelievo tributario.

L'aspetto più singolare e al tempo stesso preoccupante di queste vicende è costituito dal fatto che le questioni su cui ho cercato di richiamare l'attenzione sono state tutte messe in luce da effetti economici non previsti, ma prevedibili, frutto di scelte giuridiche improvvisate, quando non avventate, che hanno prodotto ed alimentano una recessione profonda.

Una recessione di origine tributaria che di fatto rende incompatibile con la crescita anche la stentata e recessiva tenuta dei conti pubblici degli ultimi due anni. Una realtà che evidenzia

come il sistema di scelte pubbliche sia ormai sfuggito, nei processi decisionali caratteristici, al controllo dei modelli istituzionali e giuridici; modelli che, nel nostro ordinamento, sono preordinati a programmare e definire le scelte nel campo delle attività economiche (art. 41 Cost., comma terzo) e che nella fase attuativa hanno la funzione di assicurare l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.).

In definitiva, da queste sintetiche considerazioni su alcuni dei profili maggiormente distorsivi sul piano giuridico, messi in luce dall'esperienza dell'Irap, emerge l'esigenza di una riemersione (dal limbo in cui sono ormai confinanti) dei principi costituzionali che disciplinano le entrate e le spese nel più ampio quadro dell'unità del sistema finanziario.

Serve, all'evidenza, un ritorno alla riserva di legge in materia tributaria, come espressione della volontà del Parlamento, manifestata attraverso l'impiego della legge ordinaria. Una lettura del principio di capacità contributiva come garanzia e limite al potere di imposizione³⁸. Un collegamento tra il principio di riserva di legge e quello di capacità contributiva, che si appoggi sul pilastro rappresentato dall'articolo 41 della Costituzione. Quest'ultimo inteso come tutela della libertà economica, all'interno di un quadro di regole predeterminate, anche tributarie, finalizzate ad assicurare uno sviluppo armonico della Comunità, in linea con i principi richiamati nell'articolo 2 e nell'articolo 3 della Costituzione³⁹.

³⁸ Per alcune puntuali riflessioni sul principio di capacità contributiva, nonché sulle implicazioni connesse cfr. *ex multis* GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, op. cit.; Id., *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009, 1, p. 558; Id., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 306 e ss.; FEDELE A., *Gli incrementi nominali di valore nell'Invim e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. fin.*, 1982, 1, pp. 61 e ss.; Id., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di) *Diritto tributario e Corte costituzionale*, op. cit., pp. 11 e ss.; Id., *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, 5, pp. 134 e ss.; SCHIAVOLIN R., *Capacità contributiva, Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, pp. 273 e ss.; DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 1987, 1, p. 45; Id., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pp. 33 e ss.; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; FORTE F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, op. cit., pp. 301 e ss.; Id., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, op. cit., pp. 233 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pp. 477 e ss. In senso contrario ai precedenti autori, tra gli altri cfr. GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, op. cit., p. 71; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 217; FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 1, p. 884.

³⁹ Il reciproco condizionamento tra il principio di libertà economica e il principio di capacità contributiva è stato evidenziato da numerosi autori, avendo riguardo in specie ai profili giuridici del principio di capacità contributiva, negli anni '60 del secolo scorso (Abbamonte, Gaffuri, Giardina, Maffezzoni, Manzoni, Micheli, Moschetti). Cfr. ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario*, op. cit.; GAFFURI G., *L'attitudine alla*

contribuzione, op. cit.; GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, op. cit.; MICHELI G. A., *Capacità contributiva reale e presunta*, op. cit., pp. 1533 e ss.; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva. Profili generali*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, op. cit., 1994, I, 1, pp. 225 e ss.; Id., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 217; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970; MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 186 e ss.;

Più di recente in numerosi contributi (da Falsitta a Marongiu a Russo) si è fatto spazio, invero, ad una riflessione attenta, garantista, del rapporto tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione (cfr. MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007; FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., pp. 273 e ss.).

Diversamente, talune posizioni dottrinarie ritengono di poter escludere un legame tra libertà di iniziativa economica, limitazioni dell'attività economica e il principio di capacità contributiva. In definitiva si ritiene, da parte di questi autori (Antonini, Boria, Gallo, Luciani), che la funzione essenzialmente solidaristica del dovere di contribuzione, disciplinata dall'articolo 53 Cost., prevarrebbe sulla garanzia implicita nella riserva di legge, stabilita dall'articolo 41 Cost., comma terzo, in tema di limiti alle attività economiche (Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, op. cit., pp. 227 e ss.; BORIA P., *Art. 53*, in BIFULCO R. - CELOTTO A. - OLIVETTI M., *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006; LUCIANI M., *Economia (nel diritto costituzionale)*, in *Digesto*, ed. quarta, vol. V pubblicistico, Torino, 1991; Id. Voce *Economia nel diritto costituzionale*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, V, Torino, 1990, p. 382).