



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

Tributi, Costituzione e crisi economica*

di Franco Gallo

Presidente emerito della Corte costituzionale

Professore emerito di Diritto tributario

ABSTRACT

This paper addresses the issue of possible fiscal policies in times of crisis, focusing in particular on the IRPEF and IRES reform lines and on the possibility of compensating for the reduction of these taxes with the introduction of other kinds of levy imposed on new types of wealth. In this regard, this paper analyses briefly the problem, much debated, whether and to what extent the new taxes are in line with the ability to pay principle.

Finally, the paper concludes emphasizing the opportunity that, in a time of crisis like the current one, the EU Member States can implement fiscal policies able to develop a tax system which will guarantee the financing of the welfare state and, at the same time, will allow reducing inequities. The productivity upturn should be pursued mainly through public investment expenditure financed with debt, so requiring the revision of all those EU agreements that have so far not allowed this possibility.

SINTESI

Lo scritto affronta il tema delle possibili politiche fiscali in tempi di crisi, soffermandosi in particolare sulle linee di riforma dell'IRPEF e dell'IRES e sulla possibilità di compensare la riduzione di tali imposte con l'istituzione di altri tipi di prelievo gravanti su nuove forme di ricchezza. Al riguardo, si dà conto sinteticamente del problema, molto dibattuto, se e in quali limiti i nuovi tributi rispondano al principio di capacità contributiva.

Si conclude infine, sottolineando l'opportunità che, in un tempo di crisi come l'attuale, gli Stati membri dell'UE svolgano politiche fiscali dirette a mettere a punto un sistema tributario che garantisca il finanziamento dello Stato sociale e, nel contempo, consenta di ridurre le forti disuguaglianze. Il rilancio della produttività dovrebbe, invece, essere perseguito soprattutto attraverso la spesa per investimenti pubblici da finanziare con il debito. Il che richiederebbe la revisione di tutti quegli accordi comunitari che finora non hanno consentito tale possibilità.

SOMMARIO: 1. Una breve premessa – 2. I difetti e le possibili linee generali di riforma dell'IRPEF e dell'IRES – 3. L'istituzione di nuove forme di imposizione e il principio di capacità contributiva – 4. La difficoltà di concepire, nell'attuale congiuntura, la politica fiscale quale principale strumento per la crescita

* È il testo della relazione svolta dall'Autore al convegno "Tributi e crisi economica", tenutosi a Firenze il 2 dicembre 2016 e organizzato dalla Fondazione CESIFIN Alberto Predieri.

1. Una breve premessa

Per essere utile, una politica fiscale in tempi di crisi dovrebbe presupporre un sistema tributario flessibile, in grado di sopportare modifiche idonee, da una parte, a far fronte all'avversa congiuntura, dall'altra, a porre le basi per ridurre, in un'ottica distributiva, le sempre più forti disuguaglianze. Dovrebbe essere un sistema più consonante alle mutate condizioni economiche e sociali e di mercato e, nello stesso tempo, più attento all'emersione di nuove forme di ricchezza tassabili quali, ad esempio, i redditi prodotti dalle *digital enterprises*.

Non mi sembra che nell'immediato si stiano profilando iniziative legislative in questo senso. Salvo qualche eccezione – come la parziale attuazione della legge delega n.23 del 2014 riguardo all'abuso del diritto in materia tributaria e al regime degli interpelli e delle sanzioni penali tributarie – abbiamo avuto finora interventi estemporanei, incentivanti e disincentivanti o di ordinaria e straordinaria manutenzione. Ad esempio, nel recente provvedimento legislativo fiscale di fine anno collegato alla legge di bilancio per il 2017 tali interventi si sono condensati nella detassazione del salario di produttività, nell'istituzione dell'IRI per il reddito d'impresa, nei c.d. super e iper ammortamenti, nella tassazione IVA di gruppo e nell'imposta sostitutiva IRPEF sui redditi di fonte estera; tutte riforme apprezzabili, ma dal fiato corto, non riconducibili a un disegno generale di riforma del sistema.

Sono mancati, in particolare, interventi organici riguardanti sia l'imposizione dei redditi delle persone fisiche e giuridiche in un contesto di economia globalizzata, sia la repressione e la prevenzione dell'evasione, sia, *last but not least*, la riduzione delle aree di erosione. Eppure non può negarsi che il sistema fiscale è vicino al collasso, è invecchiato, non è in grado di intercettare la ricchezza "moderna" – è il caso della tassazione degli *intangibles* – e si fonda troppo su tributi tradizionali, come appunto quelli sul reddito e sul patrimonio, e cioè su prelievi che colpiscono in modo eccessivo le famiglie e le imprese.

2. I difetti e le possibili linee generali di riforma dell'IRPEF e dell'IRES

2.1. Dovendo esprimere un giudizio, seppur affrettato e parziale, sulla tenuta delle

più importanti imposte alla luce dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza orizzontale e verticale, sottolineerei, quanto all'IRPEF, ciò che tutti, esperti o no, dicono da anni, e cioè che la sua progressività è stata lasciata morire, essendosi finora privilegiati interventi estemporanei piuttosto che strutturali e la cedolarizzazione e la forfettizzazione delle basi imponibili.

Sarebbe, quindi, giunto il momento di domandarsi se non valga la pena di abbandonare quel tipo di progressività eccessivamente formale e nominalistico che ci trasciniamo dagli anni Settanta e optare, invece, per una progressività sostanziale e più morbida, senza eccessi di giuridicismo e perfezionismo. Si dovrebbero, in particolare, ridisegnare le aliquote, gli scaglioni, le deduzioni, le detrazioni, la quota esente e ogni *tax expenditure* in modo tale che, a regime, le classi meno abbienti maggiormente colpite dall'attuale sfavorevole congiuntura risultino, in applicazione del principio rawlsiano del *maximin*, ragionevolmente più avvantaggiate o meno svantaggiate rispetto a quelle più ricche. In momenti di crisi come quello che stiamo attraversando bisognerebbe, in altri termini, costruire una curva della progressività che presupponga l'istituto del reddito minimo e, in ogni caso, sia completata da una sorta di imposta negativa sotto forma di credito d'imposta per i contribuenti più bisognosi (che sono poi quelli per i quali il sistema delle deduzioni e delle detrazioni per carichi familiari si riveli incapiente).

Questi interventi non sono, però, sufficienti da soli a rimediare all'attuale difficoltà di differenziare sgravi e agevolazioni in proporzione alla situazione economica familiare. Andrebbero accompagnati da riforme sul fronte della spesa che consentano di applicare il "parametro famiglia". Si dovrebbe, cioè, far convivere l'imposta negativa – che privilegierebbe una redistribuzione su base individuale e concorrerebbe a ridurre l'insopportabile cuneo fiscale – con l'erogazione di contributi sociali specifici e con il potenziamento dei servizi sociali di appoggio alla famiglia. È, infatti, solo l'attribuzione selettiva di assegni ai nuclei familiari, con minori e anziani non autosufficienti, che può incidere direttamente sul reddito familiare.

Per ragioni che ho esposto in altra sede¹, mi terrei, comunque, lontano in questi momenti dalla *flat tax* sia nella versione neoliberista di Hall e Rabushka, sia in quella *liberal* di Meade. Questo tipo di imposizione potrebbe sembrare a prima vista interessante, specie se le si assegna il fine di superare i tradizionali, vetusti meccanismi di progressività, di sostenere le famiglie più povere in attuazione del principio di solidarietà e di attuare una semplificazione amministrativa. La *flat tax* potrebbe, però, avere teoricamente un senso solo se divenisse il fulcro di un sistema di “dividendo sociale” di tipo universalistico, fondato sul c.d. reddito di cittadinanza destinato a fornire una garanzia incondizionata di reddito a tutti, in quanto cittadini, a prescindere da qualsiasi caratteristica socio-economica; un reddito, si badi bene, ben diverso da quello minimo di cui ho appena detto destinato, invece, alle sole famiglie in condizioni di indigenza economica.

Ma sono maturi i tempi ed esistono le risorse per attuare un tale progetto? Ed è in grado il nostro sistema di recepire un tale tipo di tassazione e non tradurlo, invece, in un mero appiattimento della tassazione reddituale, con inevitabili effetti ancor più discriminatori lesivi non solo del principio di uguaglianza verticale? Ha ragione, al riguardo, Alessandro Giovannini² quando ricorda che la *flat tax*, per avere una sua legittimità costituzionale, dovrebbe pur sempre essere resa progressiva attraverso la previsione di una *no tax area* trasversale non collegata alla tipologia di reddito, fermo restando che anche in tale caso non si eliminerebbe il difetto di agevolare i possessori di reddito più elevato. Se poi si volesse mantenere inalterato l'attuale gettito dell'imposta personale o ridurlo, come auspicabile, di qualche punto, sarebbe inevitabile fissare l'aliquota unica in una misura tra il 35 e il 40% e, perciò, ben superiore al 15-20% proposta dagli odierni propugnatori italiani della *flat tax*.

Discorsi sulla progressività dell'IRPEF e del suo giusto dosaggio con lo strumento della spesa tipo quelli succintamente esposti – che taluno potrebbe considerare audaci – sono in gran parte condivisi dalla migliore dottrina economica

¹ Sul punto rinvio alle considerazioni svolte nel mio *Le ragioni del fisco*, seconda edizione, 2011, pp. 115-120.

² A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, seconda edizione, 2016, pp. 139-144.

del mondo occidentale. La maggior parte degli economisti pubblici mi sembra d'accordo nel ritenere che occorrono misure coraggiose se si vuole ridurre la pressione tributaria sulla famiglia e sulle imprese e se si vogliono ripristinare, quantomeno, i livelli di disuguaglianza precedenti la "svolta del 1980". Come dice Atkinson in un suo recente libro sulla disuguaglianza³, per tornare ai tempi in cui l'Italia si trovava a metà classifica fra i Paesi dell'OCSE e non fra quelli a livello più alto di disuguaglianza, non basta armeggiare, con una certa dose di scetticismo e pragmatismo, con gli strumenti esistenti della politica economica e sociale e resuscitare progetti superati di imposte proporzionali.

2.2. Quanto poi all'imposta sul reddito societario, anch'essa non appare, allo stato attuale, soddisfacente. Da una parte, è un tributo che, attraverso il regime della *participation exemption* (*p. ex*), ha positivamente avvicinato l'ordinamento fiscale italiano ai parametri comunitari della tassazione societaria e ha, altrettanto positivamente, consentito una qualche riduzione del carico fiscale compensata, peraltro, da un allargamento delle basi imponibili (ad esempio, la giusta eliminazione degli ammortamenti anticipati). Dall'altra, però, la sua istituzione ha aumentato, anziché ridotto come promesso, le differenze di trattamento tra i soci-soggetti IRES (parzialmente esentati) e i soci-persone fisiche soggetti IRPEF (tassati con aliquote sempre più maggiorate).

Questo è il vero difetto dell'attuale regime IRES. Addirittura, l'introduzione del sistema *p.ex.* può essere considerata come una misura da paradiso fiscale a beneficio delle *holdings*, in quanto la sua applicazione ha comportato il non assoggettamento a tassazione delle plusvalenze da cessioni di partecipazioni sia nel caso in cui esse derivino da utili accantonati e precedentemente tassati (nel qual caso l'esenzione ha un senso), sia in quello in cui derivino da variazioni dei relativi prezzi o da maggiori redditi futuri meramente "attesi".

Il fatto è che, a seguito dell'alternarsi in questi ultimi dieci anni di governi di diverso orientamento, l'evoluzione della tassazione delle imprese in Italia ha avuto

³ A.B. ATKINSON, *Disuguaglianza. Che cosa si può fare?*, 2015.

un andamento fortemente oscillante e in certa misura contraddittorio, con riforme che si sono succedute senza una logica complessiva, anzi spesso con l'obiettivo di smentire decisioni precedenti. Soprattutto, il cambiamento continuo della normativa non ha favorito le decisioni a medio termine delle imprese e le ha private degli importanti elementi della certezza e della stabilità del sistema. Sono significative al riguardo le vicende della *DIT*, dell'*ACE*, della deducibilità degli interessi passivi e quelle del disinquinamento, prima, e della riunificazione dei due regimi (civilistico e fiscale), dopo.

Può sembrare una fuga in avanti, ma ho l'impressione che l'unica via per razionalizzare a regime l'imposta societaria rimanga l'attuazione del progetto europeo di consolidamento delle basi imponibili, il c.d. CCCTP, proprio in questi giorni rilanciato dalle autorità comunitarie.

3. L'istituzione di nuove forme di imposizione e il principio di capacità contributiva

3.1. Nell'esposta situazione, se si vuole evitare che l'eventuale riduzione della pressione tributaria indebolisca ulteriormente il *welfare state*, la via da seguire dovrebbe essere quella di riformare le due imposte sul reddito nel senso appena detto e, nello stesso tempo, di compensare almeno parzialmente la loro riduzione con una più impegnativa lotta all'evasione e con l'istituzione di altri tipi di prelievo gravanti su nuove forme di ricchezza.

Questi tipi di prelievo sono la c.d. *carbon tax* (presa in considerazione dalla citata legge delega n.23 del 2014 e consigliata dalla stessa Commissione UE) gravante su chi dispone di beni ambientali scarsi o emette gas inquinanti deteriorando l'ambiente; i tributi che colpiscono le più diverse forme di occupazione dell'etere (ad es., ma non solo, la c.d. *bit tax*); quelli che potrebbero avere per oggetto tanto la stessa raccolta gratuita dei dati compiuta dalle imprese dell'economia digitale (come proposto dalla commissione Colin-Collin in Francia), quanto i profitti da queste realizzati nei territori dei singoli Stati e tassati in paradisi fiscali. Per ora, l'amministrazione finanziaria italiana ha operato per recuperare a tassazione queste ultime forme di ricchezza sforzandosi di dimostrare, spesso con successo,

il radicamento delle *digital enterprises* nel territorio italiano e, quindi, la legittimità della tassazione in Italia dei loro redditi. Sarebbe, però, meglio se le imposte dovute da dette imprese con riferimento all'attività svolta nel nostro Paese non fossero recuperate solo attraverso azioni di accertamento o facendo ricorso all'istituto del *ruling*, ma fossero corrisposte fisiologicamente e puntualmente sulla base di uno specifico, chiaro obbligo previsto da una legge statale. È ciò che sta avvenendo in Gran Bretagna con l'introduzione della *Diverted Profit Tax* (DPT) e in Belgio con la c.d. *Cayman Tax*.

Quanto poi alla proposta – portata avanti da numerosi scienziati delle finanze – dell'introduzione di un'imposta patrimoniale generale che sostituisca la miriade di specifici tributi che già ora colpiscono, in un modo o nell'altro, i capitali finanziari e gli immobili, ho poco da dire in aggiunta agli argomenti rilanciati da Picketty⁴ e risalenti in Italia alle posizioni assunte negli anni Sessanta/Settanta da Cosciani, Visentini ed altri. Una siffatta imposta, se si riuscisse a renderla di facile applicazione e accertamento attraverso l'utilizzo della strumentazione informatica, potrebbe svolgere quella preziosa funzione di discriminazione qualitativa rispetto alle imposte sui redditi, sulla quale buona parte della dottrina ha sempre insistito.

3.2. È evidente che il discorso sulla possibile struttura di un moderno sistema fiscale, arricchito di nuovi tributi non gravanti su forme di ricchezza tradizionale, pone il tanto discusso problema se, quanto e quali degli indicati nuovi tributi rispondano al principio di capacità contributiva. La soluzione di tale problema dipende dalla risposta che si vuole dare alla domanda se tale principio si risolva in un mero criterio di equo riparto dei carichi pubblici (nel qual caso le imposte prive di una base patrimoniale, tipo quelle ambientali, sarebbero costituzionalmente legittime) o, invece, in una necessaria condizione di autosufficienza patrimoniale delle fattispecie imponibili (nel qual caso l'ambito dell'imposizione si restringerebbe alle imposte sul reddito e sul patrimonio).

Non mi sembra questa la sede per approfondire *funditus* questo delicato tema

⁴ T. PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo*, 2014.

con riferimento ad ogni possibile nuovo tributo diverso da quelli tradizionali. Questo tema è stato tanto discusso non solo in dottrina e ad esso sono stati dedicati più di un convegno e varie monografie. In questa sede, mi limito a fare alcune considerazioni di carattere generale.

In momenti in cui sarebbe utile, se non necessario, ridurre il peso fiscale sul reddito trasferendolo sulle c.d. *new properties*, sarebbe anacronistico, se non addirittura antistorico, affrontare il tema dei limiti costituzionali all'imposizione come lo hanno affrontato negli anni Sessanta in modo intransigente i fautori della c.d. nozione qualificata di capacità contributiva. Negando uno stretto collegamento tra l'art. 53 Cost. e il principio di uguaglianza e restringendo di fatto l'ambito della tassazione ai redditi e al patrimonio si correrebbe il rischio di ridurre fortemente la funzione redistributiva dell'imposizione. Si ritornerebbe ai tempi in cui il tributo era visto – anche nell'ottica della teoria del beneficio – solo come una forma di "autoimposizione" o, meglio, di limitazione del diritto di proprietà accettata dal contribuente solo in funzione del finanziamento dei servizi pubblici di cui esso si avvale.

Se, invece, si cala il tema dei limiti costituzionali all'imposizione nell'attuale realtà caratterizzata da sempre più crescenti disuguaglianze e dalla a-territorialità dell'imposizione, non dovrebbe essere difficile rendersi conto che è proprio questa nuova realtà che richiede interventi tributari espansivi e di natura più distributiva, meno enfasi sulla tutela dei diritti proprietari e, appunto, una più decisa riconduzione del principio di capacità contributiva a quello di uguaglianza sostanziale. Si tratta, in altri termini, di superare quelle tesi, fortemente garantiste e di sapore un po' fondamentalista, basate sulla identità strutturale persona-proprietà di origine lockeana, sul dogma della necessaria scambiabilità nel mercato nazionale delle entità patrimoniali assunte quali presupposti di imposta e sulla conseguente dipendenza delle scelte del legislatore fiscale da quelle del mercato medesimo. Si dovrebbe costruire un paradigma della giusta imposizione che sia in armonia tanto con l'evoluzione della nozione funzionale di tributo in un modello di stato sociale, quanto con la tutela dell'individuo-contribuente come persona

inserita in un contesto sociale, quanto – lo ripeto – con il principio fondamentale di giustizia distributiva avente il suo fondamento nell’art. 3 Cost..

Questa costruzione non può che portarci ad accogliere una nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto, e cioè nel senso che è sufficiente, per legittimare l’obbligazione tributaria, il solo fatto che l’indice di riparto sia correlato ad una persona che si trova nella società in una posizione di vantaggio economicamente valutabile. E ciò, anche se l’idoneità all’imposizione che tale persona manifesta è espressa da un presupposto che non contiene necessariamente elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo e non scambiabili nel mercato.

Non avrei dubbi che la Costituzione italiana avalla questa costruzione fondata sull’indipendenza del potere normativo di imposizione dalle leggi di mercato e sulla neutralità della nozione di capacità contributiva. Con la sua “aperta” quanto stringata formula («tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»), l’art. 53, comma 1, Cost., si limita, infatti, a collegare il tributo alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva socialmente ed economicamente rilevante, senza richiedere esplicitamente che i presupposti di tassazione siano provvisti di attributi patrimoniali suscettibili di scambio sul mercato⁵ e senza assumere, perciò, tali attributi quali limiti al potere legislativo di imposizione. I diritti proprietari in particolare, pur essendo costituzionalmente garantiti e riconosciuti dagli artt. 42 e 43 Cost., non hanno una tutela assoluta e pre-istituzionale, né sono un attributo necessario e indissolubile della persona. Al pari di altri diritti e valori, essi sono la conseguenza di norme anche fiscali, che li conformano e li “riducono” a fini sociali, di pubblica utilità e di concorso solidaristico alle pubbliche spese⁶.

⁵ Di elasticità della “clausola” della capacità contributiva parla L. PALADIN, *Esiste un “principio di ragionevolezza” nella giurisprudenza costituzionale?*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Atti del seminario di studi, Roma, 13-14 ottobre 1992, Milano, 1994, p. 164.

⁶ Anche la Costituzione tedesca consente di arrivare, se non con la stessa speditezza, a questa conclusione, pur limitandosi essa a prevedere, nel suo art. 14, comma 2, solo che «la proprietà deve servire anche al bene comune» e, quindi, pur non assumendo – come l’art. 42 della nostra Costituzione – la funzione sociale come limite interno al diritto proprietario. Il Tribunale costituzionale tedesco, con una sua importante sentenza (BVerfG, 2 Senato, ord. 18 gennaio 2006-

Questa neutralità del legislatore costituente è perfettamente comprensibile anche sul piano fenomenologico solo che si pensi al fatto che il mercato (necessariamente) imperfetto, proprio delle società liberali “mature”, non dà e non potrebbe dare da solo una rappresentazione esclusiva – e, quindi, completa – della gamma dei rapporti e delle situazioni assumibili a indici di capacità contributiva. Nel mercato non si esauriscono tutte le vicende della persona e la proprietà dei beni in esso scambiati non costituisce l’unico mezzo di apprestamento della base economica necessaria per lo sviluppo della persona stessa. Quantomeno non ha la centralità di una volta. Nello stato sociale, infatti, la suddetta funzione della proprietà è sostituita normalmente dalla tutela giuridica del posto di lavoro, dagli istituti della sicurezza sociale e dalla tutela dell’abitazione. E lo stesso risparmio viene in misura sempre più cospicua investito in forme diverse dall’acquisto diretto di beni durevoli nel mercato⁷. Per cui, lasciare che siano solo le imperscrutabili regole naturalistiche del mercato a stabilire i limiti e i criteri nella scelta della ricchezza da tassare e non invece le leggi dello Stato ispirate al principio di coerenza e ragionevolezza può divenire addirittura fomite di disuguaglianza, proprio perché riduce la funzione dello Stato (e delle sue leggi) a quella di semplice esecutore di tali regole, escludendone l’originale intervento “politico” di mediatore sociale, di equo distributore del carico contributivo in relazione ai bisogni pubblici e ai vantaggi goduti dai contribuenti, nonché di garante delle libertà individuali e

2 BVur 2194/99, in NJW2006, 1191) ha, infatti, tratto argomento da detto art. 14 per correggere una sua precedente pronuncia del 1995 (c.d. *Halbteilungs Grundsatz* – Bver[GE93/121]) che aveva ritenuto inammissibile, per violazione del diritto di proprietà, un’imposizione complessiva sui redditi di un imprenditore superiore al 50%. Ha, infatti, affermato che detto precedente andava interpretato non nel senso che esiste un tetto massimo alla tassazione a difesa dell’economia privata e, in particolare, dei diritti proprietari, ma solo nel senso di «gettare le basi per un giudizio di ragionevolezza circa la tassazione medesima». Secondo il Tribunale, il fatto che l’art. 14, comma 2, GG. pone la proprietà al servizio anche del bene comune è sufficiente per ritenere che i limiti al prelievo fiscale vanno rinvenuti non in elementi aritmetici e percentuali, ma nel principio di proporzionalità, inteso quale espressione di quello di uguaglianza e ragionevolezza e nella semplice garanzia di un “nucleo essenziale” del diritto della proprietà privata; nucleo che anche la Corte costituzionale italiana, quando ragiona astraendo dall’art. 53 Cost. (e, quindi, dal principio di capacità contributiva), fissa in relazione al ragionevole bilanciamento che il legislatore deve fare «tra tale diritto e gli interessi ad esso contrapposti, nei diversi casi e momenti storici» e, appunto, nel «rispetto del principio di proporzionalità agli scopi protetti da realizzare» (sentt. nn.6 del 1966, 20 del 1967, 55 e 56 del 1968 e 252 del 1983).

⁷ Queste forme, come dice SCHUMPETER, richiamato da L. MENGONI, *Proprietà e libertà*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1988, p. 434, «allontanano la vita dall’idea della proprietà».

collettive.

Tali considerazioni acquistano ancora più rilevanza se si considera che la tesi tradizionale della capacità contributiva – sganciata dal principio di uguaglianza e fondata tutta sull'autosufficienza patrimoniale del contribuente – già ora collide con le esistenti forme di imposizione. Sono, infatti, numerosi nel nostro ordinamento i prelievi che non garantiscono la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo sufficiente ad adempiere l'obbligazione tributaria. Il riferimento è a tutte quelle entità che per loro stessa natura non sono disponibili, non hanno la caratteristica della patrimonialità e non possono, comunque, fornire i saldi patrimoniali attivi necessari alla provvista. È questo il caso di alcuni tipi di autoconsumo (in particolare, dei redditi derivanti dalla destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa) e di redditi in natura (ad esempio, i *fringe benefits* costituiti dall'uso di un'abitazione e di un'auto), per i quali è di tutta evidenza l'insussistenza di una disponibilità patrimoniale. Ma è anche il caso sia del consumo oggetto delle omologhe imposte, in cui la disponibilità delle somme necessarie a pagarle è sicuramente estranea al presupposto, sia dei patrimoni colpiti dalle imposte reali, in cui il saldo attivo può non esistere data l'assoluta estraneità delle componenti negative all'identificazione del loro presupposto, sia di quei redditi d'impresa imponibili che risultano insufficienti a coprire debiti contratti dal titolare dell'impresa, sia, ancora, della produzione organizzata di beni assoggettata alle accise, in cui il fatto dell'immissione al consumo dei beni stessi – assunto dal legislatore quale presupposto legittimativo dell'imposizione – non contiene certo in sé la disponibilità della provvista per pagare il tributo.

Se si seguisse la tesi della capacità contributiva qualificata, tutti questi prelievi sarebbero da considerare inevitabilmente e costituzionalmente illegittimi o dovrebbero essere ricostruiti e faticosamente giustificati in un'ottica non tributaria con riferimento ad altri, diversi principi costituzionali.

4. La difficoltà di concepire, nell'attuale congiuntura, la politica fiscale quale principale strumento per la crescita

La mia impressione è che, indipendentemente da quanto finora detto sulla nozione di capacità contributiva, il primo, più urgente problema di politica fiscale che in questi tempi di crisi gli Stati membri dell'UE dovrebbero affrontare unitariamente non è tanto quello di individuare i limiti costituzionali all'imposizione a tutela dei diritti patrimoniali e a garanzia della persona del contribuente, quanto quello di mettere a punto un sistema tributario che garantisca il finanziamento dello Stato sociale e, nel contempo, consenta di ridurre le forti disuguaglianze attraverso una più equa redistribuzione dei carichi pubblici. Il che è già un'impresa ardua per quei Paesi, come il nostro, che hanno un forte debito e hanno difficoltà a rispettare i parametri di bilancio fissati dall'UE. Tali Stati, infatti, devono già far fronte, per un verso, alla riduzione della loro sovranità fiscale conseguente ai processi di globalizzazione e di delocalizzazione della ricchezza in atto e, per un altro verso, alla sempre più forte domanda di riduzione della pressione tributaria.

Se si ha riguardo in particolare al nostro Paese, si capisce che in questa situazione, anche se si istituissero tutte le nuove forme di imposizione di cui ho detto, alla politica tributaria difficilmente potrebbe affidarsi pure il compito di reperire le risorse finanziarie necessarie a realizzare gli impegnativi interventi congiunturali e strutturali richiesti per superare la grave crisi in atto. Negli attuali frangenti, lo strumento migliore a disposizione dello Stato per rilanciare la produttività e dare una direzione alla crescita non può essere solo il taglio delle tasse e il ricorso al credito privato, ma è soprattutto quello dell'incremento della spesa pubblica qualificata, e cioè della spesa per investimenti pubblici da finanziare con il debito. Ciò richiederebbe, evidentemente, la revisione di tutti quegli accordi comunitari a valle del Trattato di Maastricht, che finora hanno limitato il ricorso degli Stati membri al debito, per primo il *Fiscal compact*. Potrebbe comportare, soprattutto, l'esautoramento della norma dell'art. 81, sesto comma, Cost. che ha costituzionalizzato il principio del pareggio di bilancio.

Questo obiettivo è certamente difficile da raggiungere ma, se si rinunciassero a

perseguirlo, si correrebbe il rischio che gli Stati uniti d'Europa, costruiti – come è avvenuto finora – solo sulla lenta convergenza delle strutture economiche e sulla base di stati di necessità ed urgenza, siano destinati ad implodere e, quanto meno, che la crisi di quelli dell'area mediterranea si aggravi e divenga secolare. Come è stato proposto da più parti⁸, per evitare ciò si tratterebbe di ripartire da un confronto approfondito tra gli Stati membri su quelle che dovrebbero essere le linee di riforma del *Fiscal compact* idonee a rilanciare lo sviluppo e la crescita.

L'occasione potrebbe essere offerta dall'art. 16 dello stesso *Fiscal compact*, dove è stabilito che entro cinque anni dall'entrata in vigore (1° gennaio 2013) le sue norme devono essere inserite nell'ordinamento comunitario. Si dovrebbe avere il coraggio di utilizzare questa occasione per prevedere l'esclusione dai vincoli di bilancio della maggior parte delle spese pubbliche di investimento, alla condizione che queste siano definite secondo regole comuni e siano sottoposte a controlli rigorosi da parte di organismi della Commissione del tutto indipendenti dai governi. Queste spese dovrebbero essere assistite da forme di copertura comunitaria a debito e da forme di garanzia, diretta e indiretta, del bilancio comunitario, cui andrebbe accompagnata la creazione di un significativo spazio fiscale europeo e di una vera unione bancaria e del mercato dei capitali.

Ciò non esclude che i diversi punti di vista degli Stati si ripropongano anche in questa difficile fase ricostruttiva del tessuto economico-sociale dell'Unione. Eppure, sono convinto che un confronto fra gli Stati membri su tali temi cruciali è l'unico strumento che consentirebbe di uscire dall'attuale situazione di mera difesa dell'esistente e di rimettersi nel solco tracciato dai Trattati. Solo così operando può nutrirsi la speranza di ridare impulso al processo di integrazione.

⁸ Soprattutto, P. DE IOANNA, *Tempo ed equilibrio: due dimensioni cruciali nella disciplina costituzionale del bilancio pubblico*, in *federalismi.it*, 13-2016.