

IL DOVERE FISCALE TRA CRISI ECONOMICA ED EMERGENZA PANDEMICA: C'È SPAZIO PER LA SOLIDARIETÀ?

STEFANO DORIGO*

La crisi economica globale e, poi, la pandemia hanno scosso molte certezze della società globale, in primis quella sulla possibilità di crescita dell'economia e del benessere senza limitazioni. Ci si è accorti che la crisi – colpendo duramente i cittadini e le imprese – chiama un rinnovato ruolo dello Stato; e che, tuttavia, questo può intervenire solo se dispone di adeguate risorse da redistribuire tra i consociati a seconda del grado di bisogno. Tuttavia, da tempo le casse statali sono messe a dura prova dall'evasione fiscale, a livello interno ed internazionale, a vantaggio di un gruppo di operatori scaltri che si avvantaggiano dei beni pubblici senza dare nulla in cambio. Il nuovo paradigma deve quindi essere centrato sulla riscoperta della solidarietà e, quindi, sulla valorizzazione dello strumento partecipativo per eccellenza, ovvero il tributo. È il corretto adempimento del dovere tributario che può rafforzare una comunità e darle i mezzi per superare le crisi secondo il principio di solidarietà. L'Unione europea, sebbene con fatica, sembra muoversi nella giusta direzione di collegare i diritti ai doveri, in primo luogo quello fiscale, come fondamento di una genuina comunità di persone.

The global economic crisis and, later, the pandemic have shaken many certainties in global society, primarily that of the possibility of unrestricted growth of the economy and prosperity. It has been realised that the crisis – severely affecting citizens and businesses – calls for a renewed role for the state; and that, however, the state can only intervene if it has adequate resources to redistribute among its members according to their degree of need. However, state coffers have long been strained by tax evasion, both domestically and internationally, to the benefit of a group of shrewd operators who take advantage of public goods without giving anything in return. The new paradigm must therefore be centered on the rediscovery of solidarity and, therefore, on the valorisation of the participatory instrument par excellence, namely the tax. It is the proper fulfilment of tax duty that can strengthen a community and give it the means to overcome crises according to the principle of solidarity. The European Union, albeit with difficulty, seems to be moving in the

*Professore di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Firenze.

right direction of linking rights to duties, first and foremost tax duties, as the foundation of a genuine community of people.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. L'assenza del diritto alla base della crisi economica globale. – 3. L'avvento della pandemia di Covid-19 e l'apparente eclissi della solidarietà nell'ordinamento europeo. – 4. La necessità di un diritto tributario europeo di stampo solidaristico. – 5. Il dovere fiscale, la solidarietà tra individui e la “nuova” cittadinanza europea. – 6. Conclusioni.

1. *Introduzione.* – Viviamo tempi difficili. Il 21esimo secolo, partito all'insegna della minaccia terroristica e delle guerre volte ad esportare la democrazia, ha conosciuto – ormai da un quindicennio – una crisi economica globale senza precedenti, innescata da vicende esclusivamente (o quasi, come si vedrà) finanziarie interne ad un paese, gli Stati Uniti, che hanno poi rapidamente contagiato la gran parte degli ordinamenti più evoluti. Una crisi che si è saldata, quasi senza soluzione di continuità, con l'avvento della pandemia e che ha quindi continuato a produrre i suoi effetti sino agli scenari attuali – ancora del tutto inespresi, purtroppo – innescati dal conflitto ucraino.

Si può dire che la gravità economica delle vicende legate alla pandemia (tralasciando qui di considerare gli incalcolabili danni alla vita ed alle libertà delle persone che essa ha provocato) sia niente altro che la proiezione della precedente crisi finanziaria, i cui effetti si sono prolungati nel tempo, indebolendo i sistemi economici dei paesi più colpiti e quindi rendendoli sostanzialmente impreparati ad un evento così dirompente come quello legato alla circolazione del coronavirus. Appare, pertanto, ragionevole tentare una ricostruzione dell'attuale situazione a partire dalle radici finanziarie della crisi, per verificarne i connotati (anche) fiscali e condurre, quindi, una riflessione alternativa sul modo con cui il diritto tributario, anche nel contesto pandemico, possa offrire una possibile via d'uscita alle problematiche nelle quali continuano a dibattersi le economie dei principali esponenti della comunità internazionale.

La crisi economica globale, che come si è accennato dura ancora oggi, è oggetto da tempo di analisi da parte degli studiosi¹. L'interesse, come ovvio, ha coinvolto in particolare gli studiosi di economia e finanza, dal momento che dal

¹ G. TREMONTI, *Le cause e gli effetti politici della prima crisi globale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2010, pp. 3 segg.

suo manifestarsi la crisi, come fenomeno appunto prettamente economico, ha posto una serie di interrogativi in merito alle scelte di politica economica degli Stati a partire dal secondo dopoguerra ed all'impatto delle stesse sullo scenario attuale e futuro. Così, la prevalente dottrina ha ravvisato le radici della situazione che si è verificata nel progressivo allontanamento dell'economia mondiale, specie con riferimento ai paesi più avanzati, dal suo fondamento industriale e commerciale, a favore di una connotazione finanziaria che si è gradualmente intossicata con il ricorso a strumenti di tipo speculativo tali da separarne irrimediabilmente gli esiti da quella che viene comunemente definita l'economia *reale*².

Tale approccio lascia in ombra i profili *giuridici* della crisi, con riguardo sia alla sua genesi, sia alle ricette per superarla e più in generale agli scenari che essa ha contribuito a delineare. Nessuna indagine sulla crisi economica globale può, in particolare, prescindere dalla valutazione del ruolo che il diritto tributario ha avuto e può ancora avere rispetto ad essa. Se è certamente vero, come è stato sostenuto in dottrina³, che l'evasione fiscale non è stata di per sé la causa della crisi, si deve tuttavia riconoscere che molte di quelle condotte economicamente dubbie alle quali comunemente si riconduce la sua genesi possono aver avuto nel regime tributario ad esse sotteso un forte impulso.

Allo stesso tempo, il diritto tributario gioca un ruolo centrale nella fase successiva all'esplosione della crisi, nel momento cioè in cui si propongono modelli giuridici adeguati per governarne gli effetti e contribuire al ristabilimento della normalità. Il tema è, rispetto al primo, certamente più

² «La globalizzazione, con l'apertura su vasti spazi dei mercati e con la caduta dei vecchi confini e dei vecchi controlli, ha forgiato la sua nuova finanza. La nuova finanza, consentendo la divisione del mondo tra Asia produttrice di merci a basso costo e America consumatrice a debito, ha spinto a sua volta e 'dopato' la globalizzazione, superando di gran lunga, con i suoi grandi numeri fantastici, i numeri più piccoli e concreti dell'economia reale» (G. TREMONTI, *La paura e la speranza. Europa: la crisi globale che si avvicina e la via per superarla*, Milano, 2008, p. 14).

³ J. MALHERBE, P. TELLO, *Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain: un tournant juridique dans l'échange d'informations fiscales*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014, 1, pp. 299 segg., osservano che la causa principale della crisi è stata di natura economica e finanziaria. Tuttavia, essi sostengono che la violazione di una elementare regola di prudenza da parte del sistema bancario è stata favorita dal ruolo assunto dai paradisi fiscali (p. 305).

presente negli studi che si sono susseguiti negli ultimi anni⁴. L'obiettivo, peraltro, non è tanto quello di effettuare una asettica disamina tecnica delle misure che possono avere se non innescato, quanto meno favorito la crisi; e di quelle che si candidano a rivestire un ruolo di rilievo per la soluzione ad essa. Si tratta, invece, di mettere alla luce gli intrecci tra il modo di concepire la fiscalità nel mondo occidentale e radici profonde della crisi, verificando se possa esservi una correlazione tra il modo di concepire la funzione del potere impositivo negli ordinamenti che per primi hanno conosciuto la crisi globale e le caratteristiche di quest'ultima; e, di conseguenza, se un mutamento in tale percezione possa indicare la via per superarla (ed anche per prevenirla di analoghe in futuro).

Nel tentativo di compiere una simile ricognizione appare utile esaminare quanto sta accadendo nell'Unione europea, specie in concomitanza con l'avvento della pandemia da coronavirus. In questo contesto, il tema della crisi va infatti analizzato nell'ottica peculiare di un ordinamento che è sì composto da Stati sovrani, ma che allo stesso tempo aspira a realizzarne, seppure parzialmente, una sintesi in nome di valori, interessi e diritti comuni. Qui, dunque, la fiscalità può porsi al servizio di un equilibrio che vada oltre i confini dei singoli Stati membri, quale strumento di realizzazione di una collettività più ampia della mera somma delle collettività nazionali. Il dibattito che sta nascendo in merito alle nuove modalità di finanziamento del bilancio europeo e l'importanza che si sta attribuendo all'introduzione di imposte europee in grado di fornire gettito all'Unione possono quindi offrire molteplici chiavi di lettura per l'esame a cui si è fatto cenno e per collegare la lotta alla crisi globale alla necessità di recuperare la funzione sociale del diritto tributario⁵.

⁴ Tra i numerosi saggi dedicati a questo tema, si può richiamare quello di D. LESAGE, M. VERMEIREN, *Neo-liberalism at a Time of Crisis: the Case of Taxation*, in *European Review*, 2011, pp. 43 segg.

⁵ Che la crisi economica, da un punto di vista giuridico, rappresenti un punto di svolta è stato sottolineato da un autore, il quale ha parlato di un «nuovo ordine giuridico creato dall'economia globalizzata» (F. GALLO, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Rassegna tributaria*, 2016, pp. 287 segg., p. 289).

2. *L'assenza del diritto alla base della crisi economica globale.* – È stato correttamente sostenuto che il *mito* della globalizzazione, in qualche modo alimentato proprio dalla diversa percezione dell'economia – un'economia dematerializzata e sganciata dal riferimento alla produzione ed alla conseguente necessità di un preciso radicamento territoriale –, ha reso rapidamente obsoleto il diritto positivo, nazionale ma anche sovranazionale, soppiantato da una prassi molto simile all'antica *lex mercatoria* ma a differenza di questa molto più sfuggente, rapidamente adattabile e perciò ed incerta nei propri effettivi contorni. La globalizzazione con il suo duplice portato economico – prevalenza della finanza sull'economia *reale*; apolidia dei capitali e capacità dei medesimi di spostarsi rapidamente – ha reso possibile il superamento del primato del diritto, del suo porsi prima dei fenomeni economici che ne sono oggetto. La rapidità della prassi economica ha messo in crisi tale primato non solo in termini puramente spaziali – i sofisticati strumenti della finanza internazionale possono circolare in tempo reale da un ordinamento ad un altro ed assumere perciò una veste sovranazionale capace di sfuggire alle maglie dei singoli sistemi normativi –, ma anche sul piano temporale: l'ideazione e l'attuazione di tali strumenti finanziari è avvenuta ad una velocità maggiore di quella impiegata dal diritto per comprendere tali fenomeni ed adattarsi ad essi, con la conseguenza che esso non è più stato in grado di regolamentarli *ex ante*, riducendosi, quando possibile, ad una rincorsa destinata all'insuccesso.

Vi è chi ha acutamente ravvisato in questa situazione di svaporamento della rilevanza delle fonti normative l'avvento di un regime di “anomia”, particolarmente propizio per le condotte speculative che hanno agito da detonatore della crisi⁶. Secondo questa visione, dunque, l'avvento di una economia fondata su strumenti finanziari sempre più complessi ed altrettanto smaterializzati sarebbe il naturale esito della globalizzazione che, oltrepassando e quindi rendendo in qualche modo irrilevanti i confini nazionali, sarebbe stata in grado di imporsi al di là di qualsiasi regolamentazione. Vi sarebbe, in altri

⁶ G. TREMONTI, *Uscita di sicurezza*, Milano, 2012, p. 62.

termini, una antitesi netta tra economia globale e ordinamento giuridico, nel senso che la prima ha potuto svilupparsi al di là di quest'ultimo; e proprio l'essere slegata da ogni limite normativo costituirebbe la causa della sua degenerazione e, quindi, della conseguente crisi economica.

Si tratta di analisi che finiscono per intrecciare inscindibilmente la genesi della crisi al mondo del diritto. Ciò nel senso che è proprio l'assenza del diritto – o, meglio, la sua inadeguatezza nell'adattarsi ad un contesto in mutamento – che ha consentito la mutazione speculativa dell'economia ormai globalizzata e la sua definitiva separazione da quella *reale*. Vi è quindi, al fondo delle teorie economiche sulla crisi, la consapevolezza che il diritto ha giocato un ruolo nel suo contesto.

Tuttavia, come si è accennato, vi sono anche cause *fiscali* di essa⁷, sebbene questo aspetto sia stato ampiamente sottovalutato dagli studiosi⁸. Occorre, peraltro, evitare generalizzazioni infondate. Non è stata l'evasione fiscale in sé a far esplodere la crisi. Certamente, le condotte di evasione, sia a livello interno che nell'ambito della pianificazione internazionale dei gruppi multinazionali, hanno contribuito nel tempo ad erodere la base imponibile nazionale e, quindi, ad impoverire le casse dell'Erario⁹. Tuttavia, il contributo – in termini quantitativi – di tali condotte non sembra tale da essere assunto a causa della crisi. Allo stesso tempo, risultano insoddisfacenti anche quelle analisi che

⁷ Una interessante eccezione, condotta peraltro prevalentemente con un approccio economicistico, è rappresentata dallo studio di C. FERRARIO, A. SANTORO, *Tax Policies in Times of Recession*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2012, 1, pp. 514 segg.

⁸ Un autore ha correttamente messo in evidenza che sebbene «*the widely-held belief is that taxation did not give rise to the crisis, which derived from other sectors of the economy, characterised by excessive, almost moral hazardous, speculative behaviours*», è ragionevole domandarsi «*whether taxation did not in some way contribute towards exacerbating and spreading the crisis*» (L. BERNARDI, *Economic crisis and taxation in Europe*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2011, 1, pp. 175 segg., p. 185). In effetti, egli evidenzia vari settori nei quali le scelte fiscali dei Governi hanno condotto ad un effetto distorsivo delle regole di normale funzionamento del mercato. Un approfondito esame storico delle misure fiscali che hanno sostenuto la crescita economica globale si trova in V. TANZI, *Fiscal Policy, Growth and Employment*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2015, pp. 488 segg.

⁹ X. HAREL, *La grande évasion. Le vrais scandales des paradis fiscaux*, Paris, 2010. Per un'approfondita analisi delle tecniche di pianificazione fiscale attuate nel tempo specialmente dalle imprese multinazionali, si rinvia a S. CIPOLLINA, *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2014, 1, pp. 21 segg.

enfaticamente non la patologia del rapporto di imposta (che, proprio in quanto patologia, dovrebbe costituire l'eccezione), quanto piuttosto l'ordinario modo di essere dei sistemi tributari nazionali: evidenziando che è qui, nelle scelte dei legislatori di agevolare fiscalmente talune condotte piuttosto che altre, che si annida un rilevante contributo della fiscalità all'emergere della crisi¹⁰.

Al contrario, l'influenza del diritto tributario sulla crisi globale deve essere valutata avendo ben presente la sua incapacità di seguire i rapidi mutamenti dei fenomeni economici. L'*anomia* della globalizzazione si riscontra anche con riferimento alla fiscalità, anzi questa ne è in qualche modo il paradigma. Il diritto tributario è in questo senso l'emblema dell'egoismo degli Stati sovrani, protesi a difendere le proprie regole impositive allo scopo di proteggere il relativo gettito; ma che nel far ciò favoriscono le condotte volte a sottrarre i redditi – divenuti *nomadi* – a qualsiasi giurisdizione fiscale; condotte poste in essere da persone fisiche ed imprese sfruttando le lacune che l'assenza di efficace coordinamento tra i singoli ordinamenti nazionali inevitabilmente generano¹¹.

La *lentezza* delle regole tributarie nell'adattarsi ai mutamenti dell'economia globale, favorita dal difetto di coordinamento tra i sistemi fiscali nazionali, segna dunque il contributo, in negativo, anche del diritto tributario alla creazione delle condizioni per il sorgere della crisi. Con la conseguenza, visibile con pregnanza proprio nelle vicende assurde agli onori delle cronache sui *rulings* ottenuti da qualche multinazionale, che le regole del mercato si sono gradualmente ma inesorabilmente imposte anche ai rapporti fiscali, piegandoli agli interessi, come si è visto, del più forte.

La crescente competizione fiscale tra gli Stati, alimentata in particolare (ed in un primo momento) dagli ordinamenti di nuova emersione che, al fine di

¹⁰ Una approfondita analisi delle varie forme di interazione tra regimi fiscali e quei fattori economici che si pongono alla radice della crisi finanziaria può rinvenirsi in V. CERIANI, A. MANESTRA, G. RICOTTI, A. SANELLI, E. ZANGARI, *The tax system and the financial crisis*, in *PSL Quarterly Review*, 2011, pp. 39 segg.

¹¹ Per una panoramica sugli effetti del repentino superamento, ad opera della globalizzazione economica, della catena Stato-territorio-ricchezza, che per secoli ha supportato la crescita, si vedano G. TREMONTI, G. VITALETTI, *La fiera delle tasse. Stati nazionali e mercato globale nell'età del consumismo*, Bologna, 1991.

attrarre investimenti, non hanno esitato a introdurre regimi fiscali estremamente favorevoli in determinati settori (tipico quello dei redditi di capitale), ha poi condotto ad una vera e propria “corsa al ribasso”¹² che ha cagionato due tipi di conseguenze, rilevanti per la genesi della crisi:

- da un lato, l’erosione della base imponibile degli Stati fino ad oggi più evoluti, almeno fino a che alcuni di essi non si sono adeguati a tale situazione, con conseguente riduzione del gettito e crescente difficoltà a far fronte alle spese di funzionamento del sistema di *welfare* vigente;

- dall’altro, a fronte della comprensibile reazione di tali ordinamenti, la fuga dei capitali (e dei relativi redditi) verso giurisdizioni poco o nulla collaborative, sfruttando le imperfezioni nelle maglie del complicato tessuto di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni vigenti e l’insoddisfacente livello di cooperazione internazionale che ha caratterizzato, almeno fino a tempi recenti, i rapporti tra gli Stati in ambito fiscale¹³.

Ma qui si coglie un ulteriore aspetto che aiuta a delineare il contributo del diritto tributario alla crisi globale. La prevalenza di una logica mercatista, fondata sulla prevalenza della prassi che assurge essa stessa a norma, pone al centro l’interesse di pochi – cioè di quelle realtà economiche che possono imporsi sul mercato in questi termini – facendo perdere alla fiscalità il suo connotato essenziale: quello di disciplina centrata su una nozione di tributo quale strumento di ripartizione delle spese pubbliche allo scopo di realizzare i valori solidaristici di una collettività. La crisi, insomma, è sì il portato di fenomeni economici conseguenti alla globalizzazione e in definitiva all’incapacità del diritto di regolamentarli in modo tempestivo ed adeguato; ma affonda le sue radici nella metamorfosi del diritto tributario, che ha perso la

¹² Nel criticare l’approccio di tipo neo-liberale seguito da molti Stati occidentali nel corso degli anni ’80 dello scorso secolo, un autore ha evidenziato che i dogmi sui quali esso si fondava sono stati «*put into practice by nearly all Western States, which engaged in a tax race to the bottom*» (D. EISSEL, *The Financial Crisis, Austerity Policy And Greece*, in *Comparative Economic Research*, 2015, XVIII, 4, p. 10).

¹³ Le varie forme di reazione contro tali comportamenti scorretti sono state investigate da I.J. MOSQUERA VALDERRAMA, *Legitimacy and the making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism*, in *World Tax Journal*, 2015.

natura di strumento per realizzare, tramite i tributi, l'uguaglianza sostanziale e quindi sollecitare la crescita della collettività nel suo complesso, per divenire – con la collaborazione degli Stati stessi, a ciò spinti dall'esigenza di attrarre capitali anche ricorrendo ad una concorrenza fiscale senza regole – mezzo a tutela di condotte aggressive in grado di rafforzare la posizione di vantaggio di pochi soggetti.

Se si assume, come ci pare inevitabile, che la crisi sia derivata dall'eccessiva confidenza anche da parte delle istituzioni pubbliche sul potere taumaturgico del mercato e dei suoi attori e sulla capacità di questi di pervenire per forza propria ad un equilibrato e duraturo benessere, allora non si può che ripartire, per combatterla e prevenirne altre, da un ripensamento totale delle priorità e dalla valorizzazione dunque del *welfare* pubblico e delle finalità solidaristiche che ne sono inevitabilmente sottese. E qui, allora, si può cogliere il *quid pluris* del diritto tributario: il quale, siccome centrato sul concetto di imposta come mezzo di ripartizione delle spese pubbliche, può contribuire a ricondurre al centro dell'interesse e delle politiche pubbliche proprio le finalità di perequazione e lotta agli squilibri; e, in definitiva, a spostare il baricentro dal mercato alla collettività, da pochi enti portatori di interessi prevalentemente egoistici alla cittadinanza intesa come complesso di attori ad un tempo destinatario dell'intervento pubblico ma anche motore del suo funzionamento in quanto partecipe di un disegno unitario e condiviso¹⁴.

La crisi, come si è visto, è stata principalmente il portato del predominio dell'economia finanziaria e del conseguente superamento del ruolo del diritto; e si è tradotta in una perdita dei valori propri di una collettività organizzata, che per loro natura necessitano di una stratificazione in tempi lunghi, soppiantati dalla rapidità di una globalizzazione che ha inevitabilmente allentato i vincoli di

¹⁴ Un autore ha correttamente osservato che «il prelievo fiscale, al pari e più della spesa, è ancora il più duttile, anche se il meno amato, degli strumenti distributivi che lo Stato ha a disposizione per superare – specie nei momenti di crisi economico-finanziaria come quelli che stiamo vivendo – le disuguaglianze derivanti dalle maggiori o minori disponibilità dei beni della vita, per realizzare i valori solidaristici e per promuovere, in definitiva, la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità» (F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria*, 2015, pp. 771 segg., p. 772).

appartenenza ad un determinato ordinamento ed annacquato la percezione dei diritti sociali. L'antidoto alla crisi deve conseguentemente fondarsi, per essere realmente efficace, sull'affermazione del ruolo del diritto contro le derive mercatiste; sul recupero della dimensione sociale dell'intervento pubblico; sull'enfatizzazione della correlazione tra adempimento del dovere fiscale e appartenenza ad una comunità.

3. *L'avvento della pandemia di Covid-19 e l'apparente eclissi della solidarietà nell'ordinamento europeo.* – Qui, come si diceva, si delinea l'importanza del contributo dell'Unione europea, quale spazio giuridico nel quale già da tempo si è realizzato (quindi andando oltre le mere teorizzazioni) l'equilibrio tra sovranità statale e sua devoluzione parziale a istituzioni sovranazionali cui si accennava poco sopra come modello virtuoso¹⁵. E dove, tuttavia, la crisi è penetrata proprio perché in questo equilibrio è mancato un ingranaggio fondamentale: quello di una politica *sociale* propria dell'Europa, alimentata da adeguate risorse finanziarie, capace di frenare le spinte speculative che la finanza globalizzata ha anche in questo contesto forzato.

È pur vero che la pandemia del 2020 ha dato a vita nel contesto europeo a risposte contraddittorie. Vi è stato, da una parte, uno sforzo di sintesi da parte della Commissione, che è parsa da subito consapevole sia della pericolosità della situazione che dell'importanza del proprio ruolo, assumendo iniziative dirette (come, ad esempio, la temporanea sospensione dei limiti imposti dal divieto di aiuti di Stato¹⁶) e formulando proposte di intervento al Consiglio. In quest'ultimo contesto, si è assistito all'attivazione di fondi europei già esistenti e, soprattutto, alla progettazione di ben più ambiziosi piani di sostegno finanziario agli Stati membri, in particolare il pacchetto denominato *Next Generation EU* annunciato

¹⁵ Cfr. ancora G. TREMONTI, *Da dove veniamo, dove siamo, dove andiamo. Il nuovo ruolo dell'Europa*, in *Bancaria*, 2010, pp. 19 segg.

¹⁶ Si veda, al riguardo, l'esame di R. LUJA, *EU Fiscal State Aid Rules and COVID-19: Will One Survive the Other?*, in *EC Tax Review*, 2020, pp. 147 segg.

attraverso la comunicazione COM(2020) 442 final del 27 maggio 2020¹⁷.

La Commissione, quindi, non solo ha cercato di tradurre in pratica l'enorme fabbisogno di risorse finanziarie palesato da tutti gli Stati membri a sostegno dell'economia e degli interventi di tipo sanitario; ma ha anche espressamente fondato tali interventi sul principio di solidarietà declinato nel contesto dell'Unione. Se ne trova traccia nella coeva comunicazione COM(2020) 456 final, nella quale la Commissione esplicita che «la ripresa dell'Europa deve avvenire all'insegna della solidarietà, della coesione e della convergenza», aggiungendo che «l'UE deve dare priorità alla dimensione sociale, in particolare attuando il pilastro europeo dei diritti sociali»¹⁸. Vi è quindi chiaro il collegamento tra ripresa economica, risorse proprie dell'UE e finalità di stampo sociale delle azioni conseguenti.

Il positivo approccio della Commissione, tuttavia, ha trovato molti ostacoli da parte degli Stati membri, o di una parte di essi. Non si tratta certamente di un fenomeno nuovo, ma ciò che sorprende è che esso si riproponga in un contesto nel quale non si tratta di far fronte alla crisi di un singolo Stato membro, ma ad una *impasse* generalizzata dei sistemi economici, sociali e fiscali di tutti i paesi membri dell'Unione (ed oltre). È riemersa così la contrarietà di un gruppo di Stati virtuosi, da un punto di vista di bilancio, a concedere risorse ad altri Stati senza alcuna forma di condizionalità¹⁹. Come era avvenuto durante la crisi

¹⁷ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, il Consiglio europeo, il Comitato economico e sociale europeo e il Comitato delle Regioni, “Il bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa europea”, 27 maggio 2020, COM(2020) 442 final.

¹⁸ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, il Consiglio europeo, il Comitato economico e sociale europeo e il Comitato delle Regioni, “Il momento dell'Europa: riparare i danni e preparare il futuro per la prossima generazione”, 27 maggio 2020, COM(2020) 456 final.

¹⁹ Secondo il Governo olandese, risulta necessario «*that modernisation is the introduction of an effective link between the receipt of EU funds and compliance with the principles of the rule of law, also known as rule of law conditionality, given the concerns about the rule of law and with a view to protecting the Union's financial interests*». Conseguentemente, «*for the government, strict conditionalities are an inseparable part of a modern EU budget*», Letter from the Minister of Foreign Affairs, Stef Blok, and the Minister of Finance, Wopke Hoekstra, to the House of Representatives concerning the government's assessment of the Commission's proposals for the Multiannual Financial Framework 2021-2027 and the COVID-19 outbreak recovery strategy, 12 giugno 2020, in <https://www.government.nl/documents/kamerstukken/2020/06/12/letter-to-parliament-on-the-multiannual-financial-framework-and-covid>, consultato il 06.06.2022.

finanziaria della Grecia, dunque, si è consolidato un blocco di paesi per i quali la mutualizzazione del debito passa attraverso l'assunzione di obblighi in qualche modo etero-imposti da parte degli Stati che maggiormente beneficeranno delle risorse messe a disposizione dall'Unione europea.

In questo modo, gli Stati membri dimostrano di privilegiare una concezione della solidarietà ben diversa da quella che pare emergere dalle proposte della Commissione: una solidarietà che può essere valutata solo a livello di rapporti tra Stati, senza quindi prendere in considerazione l'impatto che tanto la crisi quanto le riforme imposte secondo la logica della condizionalità possono avere sulle società degli Stati medesimi. E che, in ogni caso, non può essere concessa senza l'acquisizione di garanzie da parte dell'ordinamento beneficiario degli interventi. Si tratta di una logica comprensibile a livello politico, ma tale da alimentare oltremodo la sfiducia reciproca tra Stati membri ed indebolire, in definitiva, il cemento della costruzione europea.

Si manifesta, quindi, una contraddizione tra le esigenze di solidarietà imposte dalla crisi globale e il perdurante successo di una visione della fiscalità europea ancora dipendente dalle scelte e dalle responsabilità politiche degli Stati membri. Contraddizione che, agli occhi dello studioso ma anche del cittadino, getta ancora una volta un'ombra sull'effettività di quei solenni principi di collaborazione e fiducia reciproca che si trovano da più parti iscritti nei Trattati europei.

In questo complesso scenario, con un tempismo singolare, è giunta poi la pronuncia della Corte costituzionale tedesca sul piano di acquisti di titoli di debito pubblico degli Stati membri sul mercato secondario ("PSSP")²⁰. Essa ha ribadito la posizione, già peraltro più volte affermata in passato dai giudici

²⁰ Sentenza del 5 maggio 2020, 2 BvR 859/15, 2 BvR 980/16, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 1651/15, sulla quale si veda F. DONATI, *La sentenza del Bundesverfassungsgericht del 5 maggio 2020 sul PSSP: quale impatto sul processo di integrazione europea?*, in *Eurojus*, 2020, pp. 170 segg.

costituzionali tedeschi²¹, secondo cui gli Stati membri restano padroni dei Trattati e conservano dunque la possibilità di sindacare il modo con cui le istituzioni europee esercitano le loro prerogative in settori, come quello economico e di bilancio, che non sono loro attribuiti. Per quanto ampiamente criticata dai primi commentatori, in quanto ritenuta espressiva di una linea interpretativa troppo ancorata alla sovranità degli Stati membri ed eccessivamente influenzata da una visione unilateralistica dei principi di matrice europea (come quello di proporzionalità)²², tale decisione può essere tuttavia letta in coerenza con quanto si dirà subito in merito alle auspicabili evoluzioni dell'ordinamento europeo. Invero, essa – pur nella durezza dello scontro istituzionale prefigurato con la Corte di giustizia – da un lato valorizza il principio di partecipazione dei cittadini alle scelte che riguardano le politiche economiche e, dall'altro, potrebbe rappresentare l'occasione per l'avvio di un processo di revisione ed adeguamento dell'assetto istituzionale europeo proprio con riferimento al finanziamento del bilancio ed alle risorse proprie, al fine di evitare in radice che gli Stati possano paralizzare scelte effettuate dalle istituzioni UE per scopi di interesse generale.

4. *La necessità di un diritto tributario europeo di stampo solidaristico.* – Per vero, il quadro di crisi, reso ancora più complesso dalle conseguenze della pandemia, sembrerebbe indurre a previsioni fosche sul futuro dell'Europa e, in particolare, della sua vocazione solidaristica. Tuttavia, questa situazione potrebbe rivelarsi un'opportunità. Essa, infatti, più ancora che nel passato sta

²¹ Si allude alla sentenza sul Trattato di Lisbona del 30 giugno 2009 (BVerfG, 2 BvE/08, accessibile su http://www.bverfg.de/entscheidungen/es20090630_2bve000208.html, consultato il 06.06.2022), nella quale i giudici costituzionali tedeschi hanno, di fatto, negato autonomia all'ordinamento dell'Unione Europea, configurato come il risultato di una mera concessione promanante dagli Stati membri, ed hanno, quindi, posto dei limiti assai stringenti al processo di integrazione europea. È stato, in particolare, affermato che gli Stati conservano una sfera di prerogative sovrane in corrispondenza di un gruppo di c.d. materie specialmente sensibili (tra le quali figura anche quella fiscale), all'interno delle quali dunque il diritto dell'Unione Europea non può entrare senza una specifica autorizzazione da parte degli Stati medesimi.

²² M. MADURO, *Some Preliminary Remarks on the PSPP Decision of the German Constitutional Court*, in *Verfassungsblog*, <https://verfassungsblog.de/some-preliminary-remarks-on-the-pspp-decision-of-the-german-constitutional-court/>, consultato il 06.06.2022.

mettendo a nudo i limiti dell'attuale concezione dell'Europa e dovrebbe perciò spingere verso una ridefinizione dei caratteri del sistema giuridico comune, superando l'eccessiva dipendenza dagli opportunismi nazionali.

L'Europa, e l'attuale crisi lo sta dimostrando, è un soggetto al quale si richiedono interventi ed azioni sempre più incisivi sull'economia ma anche sugli assetti sociali degli Stati membri; ma che, per far ciò, dipende pur sempre da questi ultimi, titolari – grazie al meccanismo dell'unanimità in Consiglio – del potere di decidere le risorse finanziarie disponibili e quindi i relativi impieghi; soprattutto, l'attività e le scelte delle istituzioni comuni non realizzano un collegamento diretto con i cittadini degli Stati membri, che restano quindi solo sulla carta cittadini “europei”. Questo è il punto più evidente di debolezza dell'intero assetto europeo.

Ogni giorno, cittadini ed imprese si avvantaggiano delle libertà, dei beni e dei servizi resi fruibili dalla costruzione giuridica europea, senza rendersene conto e senza direttamente contribuire al loro costo. Nel 2017, un documento europeo sul futuro del bilancio UE enfatizzava il fatto che «per meno del prezzo di una tazzina di caffè al giorno» i cittadini europei avessero a disposizione politiche europee capaci di produrre effetti al di là dei confini del singolo Stato³³. Sta forse proprio qui il problema di fondo dell'attuale costruzione europea. Coloro che vivono e operano nello spazio europeo approfittano del benessere reso possibile dalle politiche europee, senza tuttavia contribuirvi in modo diretto. Quell'euro al giorno corrispondente al caffè mattutino non va direttamente alle istituzioni europee: è parte delle imposte che ciascuno paga al proprio Stato di residenza. Imposte dal cui gettito poi i governi attingono le risorse per finanziare il bilancio UE. Nessun cittadino europeo sa dunque quanto di suo raggiunge e finanzia gli interventi europei; e nessuno sa come le risorse vengono spese dall'Europa nel suo Stato o altrove.

La fiscalità resta, insomma, l'emblema di un'Europa degli egoismi

³³ *EU Budget for the Future*,

https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/where-does-the-money-go_en.pdf, consultato il 06.06.2022.

nazionali, che non contempla alcun ruolo diretto dei cittadini, tenuti fuori dalle dinamiche del suo funzionamento proprio dal velo frapposto dai governi sul tema delle risorse finanziarie e del loro impiego. L'Europa, così, continua a passare sopra le teste dei suoi cittadini, colmi di diritti ma – in quanto privi di doveri (fiscali ma non solo) – incapaci di percepire il valore aggiunto europeo di cui godono quotidianamente. E non essendoci quei doveri, neppure si pone il problema della solidarietà europea, che resta estranea alla nostra quotidianità per essere decisa, semmai, con il metro della condizionalità e delle fredde ed inflessibili regole dell'*austerità*, ancora una volta dai governi.

Non devono stupire, allora, i populismi ed il senso di sfiducia nell'Europa che stanno prendendo piede in molti Stati membri. L'Unione – così si dice – non risolve i problemi: non riesce a tassare i proventi delle multinazionali digitali e neppure a gestire l'immigrazione, ma chiede contributi agli Stati senza dare nulla in cambio. È una questione di ignoranza, certo: ignoranza di ciò che si riceve quotidianamente dall'Unione e di ciò che ci mancherebbe laddove essa non vi fosse (e l'esperienza drammatica della Brexit sta lì a ricordarcelo come severo monito). Ma il problema non si può risolvere, come pure qualcuno sostiene, solo con una maggiore informazione.

Un paradosso, apparentemente impopolare, potrebbe indicare la via. Esso passa dal dotare l'Unione di una vera e propria imposta propria: un tributo, cioè, che sia deciso a livello dell'Unione, sia costruito in modo da colpire presupposti che manifestino posizioni di vantaggio collegate a beni, servizi o libertà rese fruibili dall'ordinamento europeo; ed il cui gettito serva per la realizzazione di funzioni di interesse comune a tutti gli Stati membri²⁴. Si tratta, insomma, di fare un decisivo passo avanti rispetto alle pur importanti proposte avanzate dalla

²⁴ Uno studio approfondito di una nuova risorsa propria fiscale, basata sull'applicazione di un'imposizione sul reddito delle società il cui gettito sarebbe appreso direttamente dall'Unione europea, è stato svolto nell'ambito di un progetto biennale di ricerca, finanziato dall'Università di Firenze ed intitolato "Pago, dunque sono (cittadino europeo). L'istituzione di un'imposta dell'UE come strumento per la creazione di un *welfare* europeo". Ad esso hanno partecipato, oltre all'autore del presente scritto, i colleghi Veronica Federico, Nicole Lazzarini e Mauro Campus. Una descrizione della proposta si trova in D. CANÈ, *Profili di una imposta sui redditi di impresa come risorsa propria dell'Unione Europea*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2020, pp. 97 segg.

Commissione²⁵.

Il vero problema sta nello schermo che gli Stati hanno interposto tra l'Europa ed i suoi cittadini: schermo posto per ovvie ragioni elettorali e di ritorno politico interno, ma che di fatto impedisce ai più di percepire davvero il "valore aggiunto europeo"²⁶. Così, ciò che di buono proviene dall'Europa è in qualche modo mediato dalla struttura statale e viene perciò presentato come il frutto dell'azione di quest'ultima e dei trasferimenti finanziari che lo Stato fa annualmente al bilancio dell'Unione. Con la duplice conseguenza che è lo Stato che si appropria agli occhi dei propri cittadini dei meriti per ciò che di positivo viene dall'UE, sminuendone il ruolo o circoscrivendolo alle situazioni negative; e, soprattutto, che si legittimano forme di confronto tra l'entità delle somme trasferite ed il *valore* dei beni e dei servizi di ritorno dall'Europa, secondo la logica del *juste retour* che da sempre alimenta la concorrenza e le recriminazioni tra gli Stati membri²⁷.

Quel che manca, insomma, è il rapporto diretto tra cittadini ed Unione europea, un rapporto capace in una certa misura di *bypassare* l'intermediazione statale e di realizzare una autentica partecipazione dei primi nella seconda. Una simile constatazione, forse anche un po' banale, ha tuttavia recato con sé una conseguenza che rappresenta il vero paradosso della vicenda. Una genuina partecipazione alla costruzione europea richiede che accanto ai diritti vi siano anche dei doveri. E sono proprio i doveri a mancare nel bagaglio di conseguenze giuridiche che i cittadini degli Stati membri ricavano dalla presenza dell'Unione europea.

²⁵ G. BIZIOLI, E. TRAVERSA, *Solidarity in the European Union in the Time of COVID-19: Paving the Way for a Genuine EU Tax?*, in *Intertax*, 2020, pp. 743 segg.

²⁶ Si veda in questo senso il "Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'Unione europea" del 28 giugno 2017 COM(2017) 358. Si legge in tale documento che «il valore aggiunto europeo, che deve essere al centro del dibattito, consiste da un lato nel conseguimento degli obiettivi fissati nel Trattato e, dall'altro, nella definizione di un bilancio che preveda beni pubblici di dimensione europea o contribuisca a difendere le nostre libertà fondamentali, il mercato unico o l'unione economica e monetaria» (p. 11).

²⁷ Al riguardo si rinvia al documento "Strategie per superare il principio del "giusto ritorno" in relazione al bilancio dell'UE" del Parlamento europeo del febbraio 2020, reperibile al sito [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/648186/IPOL_BRI\(2020\)648186_IT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/648186/IPOL_BRI(2020)648186_IT.pdf), consultato il 06.06.2022.

La scelta dell'Unione di enfatizzare, in teoria ed in pratica, la libera circolazione dei fattori produttivi (lavoratori e imprese) e dei capitali, i diritti individuali e le libertà fondamentali – per quanto decisiva per l'affermazione di uno spazio fondato sulla *rule of law* – ha tuttavia favorito, legittimandolo, quel circuito fatto di rapidità nella circolazione e abbattimento delle frontiere nazionali lungo il quale si è espansa la globalizzazione, assumendo molti dei suoi caratteri deteriori²⁸. Se c'è una lezione che la crisi globale – sin dal suo avvio con il fallimento di Lehman Brothers nel 2008 fino all'attuale contesto pandemico – ha impartito è invece quella di marginalizzare le ragioni dell'economia, della finanza e della condizionalità nelle scelte politiche dei governi. Non si tratta di negarne, entro certi limiti, l'importanza; ma esse devono rappresentare solo una parte degli interessi che lo Stato deve perseguire, senza poter prevalere – come accaduto nell'esperienza recente – sugli altri²⁹.

Va quindi recuperata la dimensione *sociale* dell'intervento pubblico³⁰; ed è qui che il diritto tributario può offrire il proprio contributo. La dottrina più attenta, del resto, pare muoversi proprio in questa direzione, ammettendo che vi sia una correlazione *virtuosa* tra imposizione fiscale ed incremento della spesa per servizi sociali, laddove tuttavia sia individuato con alto grado di probabilità il vantaggio per i gruppi sociali cui tali servizi sono diretti e non vi sia il rischio di alimentare un negativo assistenzialismo³¹. Una corretta percezione del ruolo

²⁸ Cfr. CIPOLLINA, *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, cit., p. 23, secondo la quale tra i segnali dell'avvento di un mondo nuovo vi è anche «da rimozione delle barriere alla libera circolazione dei capitali [...], considerata un 'catalizzatore' del processo di globalizzazione dei mercati». Sulla possibile (cor)responsabilità dell'Unione europea nel favorire condotte fiscalmente dannose si veda M. AUJEAN, *Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of A Tax Strategy?*, in *EC Tax Review*, 2013, pp. 64 segg. e p. 65.

²⁹ Si tratta di un convincimento che sta prendendo forza anche nelle posizioni politiche dei *leaders* europei. Così, il presidente francese Macron, appena eletto, ha affermato che «da mia elezione è l'inizio del rinascimento francese ed europeo: bisogna ripartire da un'Europa che protegga i suoi cittadini» (*Repubblica*, 22 giugno 2017, p. 13).

³⁰ Si osserva che, proprio nel contesto europeo, «la forma di pensiero che ora nuovamente ci serve è quella insieme propria del *pensiero comunitario* e del *pensiero sociale*» (TREMONTI, *Uscita di sicurezza*, cit., p. 155), aggiungendo programmaticamente che la ciò deve tradursi in un'azione che «contenga, sviluppi e promuova l'idea del *bene comune*, così di nuovo facendo pieno riferimento alla famiglia, alle comunità, allo Stato» (*ivi*, p. 156).

³¹ Lo nota, non nascondendo peraltro le perplessità sull'effettivo raggiungimento di tali obiettivi, V. TANZI, *Taxation and Equitable Economic Development: A Historical Note*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2014, pp. 491 segg., p. 504.

sociale dell'imposta, strumento di concorso alle spese pubbliche e quindi in definitiva mezzo attraverso cui si realizza l'appartenenza dei consociati ad un sistema organizzato, consente infatti di superare la logica mercatista che prosegue ad influenzare le politiche degli Stati membri anche nella fase della reazione ad essa³².

5. *Il dovere fiscale, la solidarietà tra individui e la "nuova" cittadinanza europea.* – La risposta alla crisi – finanziaria, politica, ma anche di immagine e in qualche modo di anima – dell'Unione passa, dunque, dall'attribuzione ai cittadini europei – individui e imprese – di doveri. Qui emerge l'importanza del tributo e quindi del correlato dovere fiscale. Se vogliamo, nel tributo si mescolano e trovano equilibrio tra loro tutti i caratteri che dovrebbero confluire nella costruzione europea: solidarietà, appartenenza, diritti sociali. Ecco, quindi, che dotare l'Europa di un tributo proprio consentirebbe di perseguire una pluralità di obiettivi: attribuire alla UE risorse aggiuntive per rispondere alla crisi in atto senza influenze dirette da parte degli Stati membri; consentire ai cittadini di "sentire", attraverso il pagamento del tributo all'Unione, la propria partecipazione responsabile ad essa e di controllare di conseguenza – attraverso i propri rappresentanti nel Parlamento europeo – il modo in cui il gettito viene allocato tra le diverse attività che l'Unione può, nell'ambito delle proprie competenze, porre in essere per realizzare obiettivi di interesse comune; in definitiva, collegare direttamente il sacrificio economico imposto a ciascuno a vantaggi che potrebbero non interessare direttamente e subito tutti, ma che ridondano a beneficio dell'intera cittadinanza europea, e in concreto a coloro

³² L'ampiezza del dibattito dottrinale circa la funzione dell'imposta ed il suo collegamento, mediato dalla capacità contributiva, con i principi di eguaglianza sostanziale e solidarietà impedisce in questa sede di darne adeguatamente conto. Ci si può peraltro limitare ad osservare che, nelle analisi degli studiosi sul tema, si coglie in modo costante l'avvicinamento tra la funzione del concorso alle spese pubbliche e l'esigenza di tenere conto del ruolo del contribuente all'interno dell'organizzazione sociale (ad es. F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rassegna tributaria*, 1998, pp. 636 segg.). Se ne ricava che è attraverso l'imposta che si attua in concreto la partecipazione dell'individuo a tale organizzazione: sia in quanto soggetto che beneficia dei beni e dei servizi messi a disposizione da quest'ultima; sia come finanziatore degli stessi. Di talché, se vi è imposta, vuol dire che vi è un assetto sociale nel cui ambito il contribuente si muove.

che, a prescindere dallo Stato membro di nazionalità, in un certo frangente storico fruiscono dei beni e dei servizi messi a disposizione dell'Unione.

Il paradosso, insomma, è che l'Unione europea si potrebbe rilanciare – allo stesso tempo sconfiggendo i populismi – non con più diritti, ma introducendo doveri³³. E, in specie, introducendo direttamente a vantaggio dell'Unione il dovere solidaristico per eccellenza, quello fiscale. Attraverso una imposta applicata direttamente dalla UE ed il cui gettito confluisca nel suo bilancio, insomma, si consentirebbe ai cittadini di partecipare direttamente al finanziamento dell'Unione, svincolando perciò il sacrificio economico dalla mediazione statale e collegandolo invece ad una nozione di solidarietà estesa a situazioni che si collochino ovunque nel territorio europeo, senza più alcuna limitazione nazionale³⁴. Il tributo, come strumento di appartenenza ad una comunità organizzata, conferirebbe poi all'ordinamento europeo una autonomia rispetto agli Stati membri, che troverebbe la sua radice direttamente nella partecipazione ad esso dei cittadini europei.

Se il tributo è di solito percepito negli ordinamenti nazionali come un elemento di negatività, nel contesto europeo esso potrebbe agire da motore di una maggiore integrazione e quindi come strumento di coesione tra cittadini e imprese (di Stati membri nonché di Stati terzi che operino nel territorio dell'Unione). Una imposta istituita dall'Unione e destinata a finanziarne le funzioni di interesse generale può quindi dare avvio ad un processo virtuoso, centrato sull'identificazione di un "interesse pubblico europeo", nel quale i contribuenti, proprio perché chiamati direttamente a finanziare servizi di cui fruiscono o possono fruire, sono in grado di valutare la qualità di svolgimento di tali funzioni e sviluppare un senso civico europeo secondo la formula – che va

³³ Sul dovere fiscale come cifra di appartenenza e sugli effetti che una imposta propria dell'UE potrebbe produrre sul concetto di cittadinanza si rinvia ai saggi contenuti nel volume *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di M. Campus, S. Dorigo, V. Federico e N. Lazzarini, Firenze, 2022.

³⁴ I connotati tecnici e giuridici di una imposta propria dell'UE sui redditi delle società sono stati ipotizzati da CANÉ, *Profili di una imposta sui redditi di impresa come risorsa propria dell'Unione Europea*, cit., pp. 97 segg.

adattata al contesto sovranazionale – “pago, vedo, voto”³⁵.

Qui ci interessa mettere in evidenza come il tributo costituisca solo un mezzo, uno strumento, per la realizzazione di obiettivi di più ampia portata, che ruotano in definitiva attorno al riconoscimento di una solidarietà europea che leghi tra loro non solo l’UE e gli Stati, ma in modo prevalente l’UE ed i suoi cittadini e questi ultimi tra loro. Ciò impatta insomma sullo stesso modo di essere della cittadinanza europea. Una cittadinanza che, proprio per l’attribuzione ai cittadini del dovere fiscale nei confronti delle istituzioni europee, cessa di essere un mero slogan, subordinato alla cittadinanza di uno Stato membro, per diventare simbolo autonomo di appartenenza ad una comunità organizzata e solidale³⁶.

Il tributo, in sostanza, appare essere il giusto strumento per rilanciare la costruzione europea, ancorandola ad una concezione della solidarietà che investa non solo gli Stati, ma ancor prima i cittadini europei, in questa rinnovata accezione.

Da tempo è in corso un dibattito sul futuro delle risorse proprie dell’Unione³⁷.

Una serie di sfide globali – quali il terrorismo, i flussi migratori, i cambiamenti climatici – chiama in causa sempre più direttamente l’intervento dell’Unione, affinché essa metta a disposizione dei suoi cittadini nonché di operatori di Stati terzi non solo diritti e libertà fondamentali, ma anche attività, servizi, strutture che oltrepassano la competenza dei singoli Stati. L’Unione è dunque un ente al quale si chiede di porre in essere politiche attive per garantire

³⁵ Nel citato “Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell’Unione europea” del 28 giugno 2017, la Commissione nota che «i contribuenti europei si aspettano un bilancio dell’UE trasparente e di facile comprensione che consenta di ottenere il massimo da ogni euro speso: i risultati conseguiti devono essere visibili e misurabili» (p. 11).

³⁶ Per usare una felice espressione di Miguel Maduro, qui sta il “*miracolo*” della cittadinanza europea: «l’accesso alla cittadinanza europea passa attraverso la cittadinanza di uno Stato membro, che è disciplinata dal diritto nazionale, ma, come qualsiasi forma di cittadinanza, costituisce il fondamento di un nuovo spazio politico, dal quale scaturiscono diritti e doveri che vengono fissati dal diritto comunitario e non dipendono dallo Stato» (Conclusioni di Miguel Poiares Maduro nella causa C-135/08, Janko Rottmann contro Freistaat Bayern, par. 23).

³⁷ Cfr. A. MAJOCCHI, *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2015, 1, pp. 467 segg.

il benessere nello spazio comune. Del resto, la stessa reazione che la Banca centrale europea ha intrapreso in questi anni per arginare gli effetti della crisi richiede la disponibilità di liquidità che difficilmente l'attuale sistema di finanziamento del bilancio dell'Unione è in grado di garantire.

Pertanto, così come gli Stati necessitano di risorse e quindi di una politica fiscale per perseguire i propri obiettivi, anche all'Unione devono essere riconosciuti adeguati poteri di finanziamento per far sì che le richiamate esigenze possano essere adeguatamente affrontate. Sotto questo profilo, l'attuale quadro istituzionale dell'Unione appare carente. Il sistema di finanziamento dell'Unione, benché formalmente improntato al criterio delle risorse proprie, non prevede un'imposta europea, ma si fonda sui contributi di ciascuno Stato membro in base al reddito relativo, insieme ai dazi doganali riscossi alle frontiere esterne e ad una piccola quota basata sull'imposta sul valore aggiunto. Ciò indebolisce il perseguimento da parte dell'Unione degli obiettivi sopra accennati: il meccanismo fondato sul trasferimento di risorse provenienti dagli Stati membri da un lato non garantisce la tempestività e l'adeguatezza dell'approvvigionamento delle casse europee; dall'altro, rende comunque gli interventi dell'Unione in qualche modo dipendenti dagli Stati membri. Ciò appare di tutta evidenza se si tiene conto di un dato quantitativo: il bilancio dell'Unione non supera oggi l'1% del PIL dell'eurozona³⁸. Ciò significa che senza risorse aggiuntive, non solo nuove politiche dell'Unione non saranno possibili; ma anche quelle esistenti dipenderanno in modo eccessivo dai condizionamenti degli Stati membri.

Di queste problematiche si colgono vasti echi, ancora una volta, nell'attualità, in particolare nel contesto dei negoziati per la definizione del bilancio pluriennale 2021-2027 dell'Unione. Le misure che, in questo contesto, sono state avanzate appaiono piuttosto limitate. Il piano Juncker, adottato nel giugno 2015³⁹, nell'individuare un ambizioso piano di investimenti nell'area europea, manca di concretezza a livello di determinazione del flusso delle risorse

³⁸ Ivi, p. 469.

³⁹ Regolamento 2015/1017 del Parlamento europeo e del Consiglio, 25 giugno 2015.

necessarie: esso si fonda, infatti, su una parziale riallocazione di fondi già esistenti tra i capitoli del bilancio dell'Unione e su investimenti attesi (ma di incerta portata) da parte della BEI⁴⁰. Allo stesso tempo, la proposta volta ad introdurre un'imposta sulle transazioni finanziarie, formulata dalla Commissione UE nel 2011 (così come altre proposte analoghe di cui si discute, come la *Carbon Tax*), oltre ad avere suscitato l'opposizione di molti Stati membri, non prevede comunque che il relativo gettito sia direttamente messo a disposizione del bilancio europeo. Siamo, in definitiva, al cospetto di indirizzi che ancora non colgono la rilevanza del nesso tra gettito dell'imposta e finanziamento di politiche sociali a livello europeo, tali cioè da garantire un livello qualitativo di *welfare* che oltrepassi ciò che gli Stati, singolarmente, sono in grado di realizzare.

Qualche movimento in tal senso si coglie nelle recenti proposte formulate dalla Commissione UE per la riforma del sistema delle risorse proprie, cui si è accennato in precedenza. Con un pacchetto di comunicazioni pubblicate il 27 maggio scorso, la Commissione ha suggerito l'adozione di un pacchetto di interventi finanziari a sostegno della ripresa, denominato *Next Generation EU*, il cui finanziamento dovrebbe passare attraverso l'introduzione di nuove risorse proprie. Tra queste, due risorse proprie ecologiche, basate l'una sul sistema dello scambio di quote di emissioni e l'altra su un meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera; una consistente in una imposta sui ricavi delle multinazionali digitali, sulla base dei lavori dell'OCSE e sulle proposte di direttiva già promosse nel 2018 dalla stessa Commissione; ed una risorsa propria «basata sulle operazioni delle imprese [...] che traggono enormi benefici dal mercato unico dell'UE e che sono destinate a sopravvivere alla crisi anche grazie al sostegno diretto ed indiretto dell'UE».

Occorre qui concentrarsi su quest'ultima che, a prima vista, potrebbe apparire come una risorsa propria fiscale basata sulla tassazione, a livello UE, del reddito delle imprese che prosperano grazie alle libertà ed ai diritti resi possibili

⁴⁰ Sul piano Juncker cfr. O. FONTANA, *Il piano Juncker, la Bei e le risorse proprie*, in *Centro Studi sul Federalismo Policy Paper 9*, Torino, maggio 2015.

dal diritto europeo. In questo senso, essa sembrerebbe la più rivoluzionaria, affermando il collegamento tra godimento dei beni pubblici europei e pagamento di un tributo, in un contesto nel quale da sempre la fiscalità diretta è stata concepita come dominio riservato degli Stati membri.

Ebbene, fermo che la comunicazione non offre specificazioni sul modo di essere di questa risorsa propria, indicazioni possono essere tratte dalla precedente proposta che la Commissione aveva avanzato già nel maggio 2018⁴¹. Essa faceva riferimento al progetto di una *common consolidated corporate tax base*, che avrebbe consentito di suddividere tra gli Stati membri una quota della base imponibile delle imprese con attività internazionale e tali, quindi, da trarre vantaggio dal mercato interno. Tale quota, poi, sarebbe stata sottoposta a livello nazionale ad una *call rate* tra l'1% ed il 6%, il cui gettito sarebbe poi stato trasferito al bilancio UE.

Come si vede, tale risorsa propria non è quindi concepita come una vera risorsa di tipo fiscale: si tratta, infatti, di un prelievo che non è collegato alla capacità contributiva dell'impresa e che deve essere pur sempre effettuato dagli Stati. Continua a sussistere uno schermo tra i cittadini (ed in questo caso le imprese) ed il bilancio europeo. Inoltre, come si legge nella comunicazione dello scorso 27 maggio, siamo di fronte a misure temporanee, destinate cioè a operare solo nel contesto più acuto della crisi, venendo meno una volta superata la situazione di difficoltà globale.

La proposta, certamente innovativa, si rivela allora ancora troppo incerta. La solidarietà, che pure è considerata alla base di essa, non può essere concepita solo sul versante degli impieghi, come pare intendere la Commissione, ma deve coinvolgere consapevolmente i soggetti che forniscono le risorse per tali investimenti. Proprio questo schermo ha infatti impedito, nel tempo, la percezione del reale valore aggiunto europeo da parte dei cittadini. Del resto, la freddezza del Consiglio su tale proposta sembra confermare come la filosofia che la sorregge sia ancora – purtroppo – molto lontana dagli intendimenti delle

⁴¹ COM(2018) 325 final.

cancellerie europee.

Individuare un'imposta europea, al di là delle disquisizioni tecniche che ne accompagneranno l'ideazione (prima fra tutti quella del fondamento giuridico, che tuttavia ben potrebbe essere collocato nell'art. 311 TFUE⁴²), pone in primo piano l'esigenza che l'Unione disponga di risorse utili per consentirle di perseguire una propria politica economica, slegata dagli interessi finanziari di pochi e protesa a creare benessere per i cittadini dell'Unione. Ciò potrebbe contribuire a creare un ponte tra l'ordinamento europeo e la società degli Stati membri, ponendo le basi per la creazione di una vera comunità transnazionale (che potremmo definire cittadinanza *in senso ampio*). Ciò in quanto l'imposta è per sua stessa essenza collegata al finanziamento di servizi e interessi propri di una collettività che l'ente impositore seleziona come meritevoli di essere perseguiti, finanziandoli con il gettito dell'imposta stessa. Vi è insomma una corrispondenza indefettibile tra l'imposizione di un tributo, il sistema di valori dell'ordinamento che lo istituisce e la comunità di coloro che, essendo chiamati a pagarlo, manifestano un inserimento significativo in quell'ordinamento e quindi la condivisione di quei valori e delle azioni conseguenti.

Da qui scaturirebbe, allora, la ricetta per debellare alla radice le cause più profonde della crisi globale, ovvero il dominio della tecnocrazia finanziaria sullo Stato e quindi sui cittadini. Il diritto tributario, ben al di là dei pur condivisibili indirizzi multilateralistici che tuttavia restano alla superficie del problema, può secondo questa visione assumere su di sé un compito relevantissimo: ribaltare la gerarchia, fondata sulla globalizzazione e sul predominio degli interessi economici, ormai compromessa dal suo stretto legame genetico con la crisi globale; e inaugurare un nuovo corso, che valorizzi le comunità nazionali seppur

⁴² L'art. 311 TFUE, dopo aver stabilito che «il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie» (par. 2), individua al successivo par. 3 la procedura per l'individuazione delle risorse proprie: «Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali».

integrate in uno spazio comune e ponga la fiscalità a servizio non dei più forti (o furbi) ma *in primis* dei più deboli.

Non è un caso che, in concomitanza con la presentazione e la discussione sul rapporto del Gruppo Monti⁴³, la stessa Commissione abbia ritenuto opportuno arricchire il dibattito con un ulteriore documento⁴⁴, dedicato alla vocazione *sociale* dell'Unione. In esso, si rinviene il riconoscimento che la crisi economica induce a ripensare l'approccio degli Stati alle politiche sociali e, soprattutto, si riconosce che «taluni aspetti della politica tributaria (come la base imponibile dell'imposta sulle società)» possono, se tradotti in norme ed azioni comuni, sostenere in modo più efficace la zona euro e garantire «una maggiore protezione ai suoi cittadini»⁴⁵. Si ha la conferma che, quanto meno nell'approccio della Commissione, si sta delineando il *fil rouge* che lega lotta alla crisi economica, diritto tributario e *welfare* sovranazionale⁴⁶.

6. *Conclusioni.* – Appare ancora molto incerto giudicare se il percorso che si sta avviando in ambito europeo possa davvero condurre agli esiti auspicati. Non è solo un problema di traduzione di proposte in atti normativi da parte del Consiglio. Questa è, infatti, una questione che investe l'ambito politico, che – come tale – resta incerta in quanto alla fine dei conti ancora dipendente dalle scelte degli Stati.

Piuttosto, come si osservava poc'anzi, siamo ancora di fronte a progetti che, pur cogliendo i termini delle problematiche, non ne declinano in modo adeguato le risposte. Manca un passo da fare, tra la mera risorsa propria che proviene pur sempre dalla mediazione dei singoli Stati membri ed il tributo

⁴³ High Level Group on Own Resources, *Future Financing of the EU. Final Report and Recommendations December 2016*.

⁴⁴ “Documento di riflessione sulla dimensione sociale dell'Europa”, COM (2017) 206, 26 aprile 2017.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 28.

⁴⁶ Si tratta di un auspicio condiviso in dottrina, ove si nota che «occorre avviare una battaglia politica per indurre gli Stati [...], dopo la cessione della sovranità monetaria, a rinunciare parzialmente anche alla sovranità fiscale, procedendo così, dopo l'Unione monetaria e l'Unione bancaria, verso un'Unione fiscale che a sua volta dovrà sfociare necessariamente in un'Unione politica» (MAJOCCHI, *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo*, cit., p. 487).

dell'UE capace di creare un ponte tra il sacrificio diretto del cittadino e la realizzazione delle politiche solidaristiche dell'Unione. Un passo non breve né scontato ma che, come si è cercato di evidenziare, è oggi più che mai necessario.

Insomma, l'aspirazione deve essere quella di individuare nello strumento tributario il mezzo per ripensare integralmente il modo di essere della costruzione europea, sganciandolo dalla matrice economica e finanziaria e collegandolo invece ai suoi cittadini ed alla radice inevitabile di ogni costruzione sociale, la solidarietà per l'appunto. E non è di poco momento il fatto che questa proposta veda la luce in un momento di grave crisi come quello descritto poc'anzi. Come ebbe a dire Jean Monnet agli albori della costruzione europea, «l'Europa nascerà dalla crisi e sarà il risultato delle soluzioni che verranno adottate». Il momento è dunque propizio per immaginare vie inedite e per trovare il coraggio di metterle in pratica, al fine di trasformare un momento di crisi in un'opportunità di rilancio dell'UE come genuina comunità di popoli.