

ETICA E GIUSTIZIA NELLA «NUOVA» RIFORMA TRIBUTARIA

di Franco Gallo

Sommario: Premessa. - *I. La discutibile visione etica neoliberista della «nuova» riforma fiscale.* - 1. Quale rapporto tra i diritti proprietari, la persona (che ne è titolare) e lo Stato impositore? - 2. Fisco e liberismo. - 3. Dalla non identità proprietà-persona consegue che la ricchezza patrimoniale *pretasse* non ha una sua distinta legittimazione morale e che il principio di capacità contributiva astrae dalla necessaria esistenza di una ricchezza del contribuente di natura patrimoniale. - 4. Le interrelazioni tra proprietà, diritti sociali e Fisco nella Costituzione italiana; *II. Su alcuni aspetti critici della «nuova» riforma fiscale.* - 5. Il criterio del beneficio e la crisi del principio di progressività: una falsa alternativa. - 6. Riforma fiscale e sviluppo economico. - 7. La riforma dell'imposta personale sul reddito. - 8. La *de-tax*. - 9. La nuova imposizione sul reddito delle società. - 10. Il problema della riduzione della pressione fiscale e di quando e se ridurla in funzione del *welfare* dello «sviluppo umano». - *III. Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione.* - 11. Sul rapporto tra giustizia sociale e giustizia fiscale e sulla necessità di fissare nella futura Costituzione europea alcuni fondamentali principi fiscali di garanzia. - 12. Riforma fiscale e federalismo - 13. Lo Stato (impositore) nella morsa della globalizzazione e del decentramento: quali spazi di sovranità?

La pubblicazione sulla G.U. n. 91 del 18 aprile 2003 della legge delega n. 80 del 7 aprile dello stesso anno sulla «nuova» riforma fiscale ha riaperto l'attenzione non solo degli esperti, ma anche dei comuni cittadini sulle politiche fiscali da realizzare nei prossimi anni secondo i criteri indicati nella delega. Personalmente non ho resistito alla tentazione di rileggere con più attenzione la parte generale e ideologica della dotta relazione governativa che l'ha accompagnata. A ciò mosso dalla curiosità di approfondire i fondamenti etici e filosofici della riforma, quali indicati dallo stesso Governo proponente, e di capire meglio come e in quale contesto socio-economico esso intenda realizzare sul fronte delle entrate l'ideologia politica liberista che da sempre propugna. Ne ho tratto alcune generali riflessioni critiche sul rapporto tra Stato impositore e «persona»-

contribuente e tra giustizia sociale e giustizia fiscale, delle quali mi è parso utile dare conto nella prima parte di questo saggio. Nella seconda parte mi sono limitato invece a fare alcune, peraltro non esaustive, osservazioni consequenziali sugli effetti concreti della riforma soprattutto sotto il profilo della giustizia (re)distributiva e della neutralità, avendo riguardo in particolare al futuro assetto dell'imposta personale sui redditi, alla riforma della tassazione societaria, alla tempistica della promessa riduzione della pressione fiscale e alla funzionalità delle riforme tributarie alle politiche welfaristiche. Da ultimo, ho riservato alcune considerazioni finali alle connessioni tra la legge delega e il federalismo fiscale e agli effetti della globalizzazione e del decentramento sulla funzione tributaria.

I. *La discutibile visione etica neoliberista della «nuova» riforma fiscale*

1. Dalla lettura del solo articolato della richiamata legge delega non è possibile desumere con chiarezza un ben definito e predominante progetto politico e di politica economica che non sia, nella sostanza, quello di una forte riduzione della pressione fiscale da realizzare, a tempo debito, a sostegno dello sviluppo¹. Se si fa eccezione per la parte della legge delega relativa al favorevole regime IVA accordato alle donazioni etiche (la c.d. *de-tax*, almeno nella versione interpretativa più ragionevole che implica una vera e propria detassazione), alla creazione di un sistema di disposizioni generali comuni ad ogni tributo, alle modifiche del regime sanzionatorio, al cambiamento di regime nella tassazione dei redditi finanziari e dei fondi pensione (per alcuni aspetti non condivisibile, ma comunque chiaro nella sua articolazione) e alla tassazione delle società e dei gruppi di impresa (che, come si vedrà più avanti, è ampia e manifesta un disegno per certi versi discutibile, ma comunque sufficientemente articolato), il resto degli articoli, compresi quelli aventi per oggetto la riforma dell'IRPEF, appare per lo più abbastanza generico, vago e di valore meramente ordinamentale per stessa ammissione del Governo. Tanto che ha fatto pensare più a una legge di principio e di annuncio che a una vera e propria legge delega fornita di copertura finanziaria *ex ante*²: una riforma fiscale *in progress*, dunque, più che un progetto definito la cui attuazione deve esaurirsi in un (pre)determinato spazio temporale.

È la relazione che l'accompagna che – come ho detto – offre, al contrario, molti interessanti spunti per decrittare la riforma e per capire quale ne sia la sua base ideologica ed etica. Sotto questo profilo, essa appare addirittura fin troppo ricca e piena di riferimenti culturali e filosofici, inusuali in un atto di Governo e a volte non del tutto rispondenti al contenuto effettivo dell'articolato. I passi più rivelatori della «filosofia» del Governo al riguardo mi paiono i seguenti:

Per alcuni non c'è un *limite* all'imposizione, se non quello «democraticamente» stabilito dallo Stato. *Alias*, stabilito da quella degenerazione prima dogmatica e metafisica, poi politica e burocratica, che viene legittimata con la finzione organicistica: «lo Stato siamo noi». Ma la persona, nella sua dignità universale e nella sua naturale capacità di rapporto sociale, sta *sopra* lo Stato, che non è un fine, ma un mezzo. In questa visione, se *politicamente* prima dello Stato vengono le persone, economicamente prima dello Stato vengono il *lavoro* e la *proprietà*. È per questo che nella nostra visione, il *limite naturale*, fondamentale e costituzionale dell'imposizione fiscale è rappresentato dal *lavoro* e dalla *proprietà privata*, basi fondamentali della *libertà* della persona e della *ricchezza* della nazione. Il diritto ai *frutti* del lavoro e della proprietà è dunque un diritto *originale e primario* (...) Se il presupposto del prelievo non è quanto *serve* allo Stato, ma quanto può *dare* il privato; se non si ha una visione autoritaria dello Stato, che *può* imporre quanto *vuole*; se insomma si accetta il principio del *limite* dell'imposizione, costituito dal rispetto del *lavoro*, della *proprietà*, e dei *frutti* che ne derivano, è evidente che la misura della giusta imposta dipende unicamente dal *consenso* dei cittadini. Da quanto i cittadini sentono giusto di dover pagare allo Stato a titolo di imposta sui *frutti* del loro lavoro e della loro proprietà.

Da tali passi risulta, innanzitutto, una quasi ovvietà e, comunque, un dato pacifico: che la misura della giusta imposta dipende unicamente dal consenso dei cittadini, che è come dire che l'imposta ideale è l'imposta democratica riconosciuta come legittima all'interno di una data società. Nessuno può negare infatti che la tassazione, per essere legittima e accettata, deve avere il suo fondamento nel consenso, e cioè nella legge votata in Parlamento dai rappresentanti dei cittadini. Dire, quindi, che devono essere questi a stabilire la misura (e perché non anche le modalità?) del prelievo è un'enunciazione di un principio base della democrazia politica su cui tutti concordiamo; e cioè del principio secondo cui, prima, i cittadini «informati» votano per questo o per quello a seconda dei programmi che vengono loro presentati e, poi, gli eletti (e cioè, come si diceva nell'Ottocento, i mandatari) stabiliscono in concreto gli elementi essenziali della tassazione e l'ammontare delle spese pubbliche che essa consente di sostenere. Ciò rilevato,

bisogna pure dire, però, che di fronte al pressante richiamo che si fa in tali passi al consenso dei cittadini «inclusi», proprietari e redditieri, è difficile sfuggire alla tentazione di leggersi la comparsa di un nuovo classismo attestato, appunto, sul ruolo dominante degli abbienti. Su ciò, peraltro, mi soffermerò nel dettaglio più avanti.

Gli altri assunti sulla degenerazione dello Stato, sullo stare esso «sotto» la persona e sull'essere la proprietà un diritto originale della persona medesima, invalicabile dallo Stato, richiedono invece un più attento esame, perché da essi risulta in modo abbastanza evidente che l'obiettivo politico principale della riforma è quello, ambizioso, di costruire gradualmente un sistema tributario funzionale ad un astratto programma prettamente neoliberista, da realizzare a tappe: da una parte, si dovrebbe liberare la «persona» dall'oppressione fiscale del *big government*, dall'altra e coerentemente, si dovrebbe ridurre fortemente la funzione redistributiva ed intrusiva dello Stato³.

Per chi è di sincera fede liberale e riformista queste pur brillanti prese di posizione circa la funzione minima dello Stato e il ruolo pregnante della «persona» e del mercato potrebbero sembrare superate da tempo e, comunque, riassorbite nel pensiero economico liberale moderno che, come è a tutti noto, pur respingendo le tramontate teorie collettiviste d'ispirazione marxiana, assegna in ultima analisi a uno Stato efficiente una non irrilevante funzione redistributrice e regolatrice e, comunque, di garante ultimo dei diritti di libertà e di *welfare*⁴. Il pensiero emergente dalla relazione alla delega sembra porsi, invece, su un solco direi più estremista e manifesta una posizione molto radicale, riconducibile a quelle teorie contrattualistiche e dei diritti «primordiali» che puntano sulla autoreferenzialità del mercato, sulla neutralità degli strumenti di politica economica rispetto alle scelte degli operatori e attribuiscono ai diritti proprietari la funzione di limite naturale alla tassazione. Lo scopo ultimo, in definitiva, sembra essere lo smantellamento dello Stato sociale, l'indebolimento delle idee egualitariste, il rinvigorimento di quelle filantropiche e caritatevoli e, soprattutto, l'asfissia finanziaria dello Stato impositore e redistributore cui si assegna il compito esclusivo di promotore del mercato o, meglio, di mero garante del suo funzionamento.

Non mi sbarazzerei con sufficienza – come molti hanno fatto – di questa problematica. La linea di politica economica e sociale

espressa dalla relazione non è, infatti, frutto di assiomi culturali. Indipendentemente dalla effettiva volontà e dalla concreta possibilità di realizzarla, essa presuppone esplicitamente la riviviscenza di una ben precisa visione dogmatica della funzione fiscale in termini etici negativi ed espropriativi dei diritti proprietari, che va a mio avviso combattuta e, in ogni caso, affrontata e discussa. Secondo questa visione il tributo non è (più) considerato uno strumento solidaristico di soddisfacimento di un interesse pubblico (o, se si preferisce, collettivo), ma semplicemente – e un po' demagogicamente – come un fattore di alterazione dei diritti di proprietà, considerati a loro volta base ed espressione della libertà individuale. E questa filosofia – specie nei paesi, come il nostro, in cui il potere pubblico spende ancora male e in modo inefficiente – crea un certo *appeal* e ha una notevole resa politica, perché si pone anche in sintonia con il comune malcontento verso la (spesso) maldestra gestione della leva tributaria e della spesa pubblica. Molti, infatti, pensano istintivamente che il reddito *pretasse* – e cioè considerato prima di essere falciato dalle tasse – sia *naturalmente* loro finché il Governo non glielo porta via con atto di autorità; e la stessa cosa pensano del reddito degli altri. Questo stato d'animo è ben espresso dalle retoriche provocazioni del pensiero liberista tipo «tu sai cosa fare col tuo denaro più di quanto lo sappia fare il Governo» o «il *surplus* non appartiene al Governo ma alla gente» o «la migliore strada per creare domanda e posti di lavoro è lasciare i soldi in tasca ai cittadini» o, peggio ancora, «noi non mettiamo le mani nelle tasche dei cittadini»⁵.

In questo contesto ciò che, con una certa ammiccante complicità verso i contribuenti «tartassati», la relazione richiede al sistema fiscale è solo di essere neutrale nei confronti del mercato, lasciando alle forze economiche che in esso operano di assicurare il massimo della concorrenza e della libertà. Il riparto tra i cittadini del carico fiscale a fini anche redistributivi non è, perciò, considerato una funzione del sistema tributario, ma l'effetto del libero operare delle forze economiche. Il risultato di siffatta costruzione ideologica applicata alla funzione tributaria è ben espresso nella sostanza dalle parole – usate in un altro passo della relazione al d.d.l. delega – «giustizia grossa» (in contrapposizione a «giustizia fine»). E l'effetto – devastante per le politiche sociali redistributive e allocative – di questa costruzione può essere ben manifestato dalla seguente

equazione: meno pressione fiscale = meno risorse fiscali e, quindi = meno Stato e meno spesa sociale.

2. L'indicato orientamento non è condivisibile perché, attribuendo paradossalmente un effetto benefico alla crisi fiscale dello Stato, rinnega nella sostanza le politiche riformiste e solidaristiche di difesa dei gruppi sociali e dell'individuo che hanno finora caratterizzato le società moderne. E perché, negando per tale via allo Stato medesimo la funzione di redistributore dei carichi e di mediatore del consenso popolare, se attuato, produrrebbe in definitiva disuguaglianza e ci riporterebbe soprattutto ad una vecchia idea totalizzante della proprietà privata quale base esclusiva del principio di libertà individuale, che la stessa nostra Costituzione ripudia.

2.1. Il richiamato passo della relazione riecheggia in verità sul piano della *tax policy* quelle teorie deontologiche neoliberaliste piuttosto note, ma in gran parte estranee alla nostra tradizione giuridica e sociale, le quali, sopravvalutando l'importanza nell'economia moderna dei diritti proprietari, affermano il diritto originario e naturale dell'individuo all'intangibilità della sua proprietà e alla conservazione della maggior parte dei frutti del suo lavoro, «concedendo» all'ente pubblico solo quanto è strettamente necessario per finanziare l'offerta dei beni pubblici classici (servizi giudiziari, polizia, difesa). Fonte di tali teorie è il contrattualismo del fondatore del pensiero liberale, John Locke⁶, secondo cui lo Stato deve essere circoscritto al massimo per non assumere la forma e la funzione del Leviatano⁷ e deve limitarsi a proteggere gli individui contro la violazione dei loro primordiali diritti proprietari. Ma gli ascendenti più prossimi sono, a mio parere, l'ordoliberalismo tedesco e il più radicale costituzionalismo liberale hayekiano, che vede il mercato come un «ordine spontaneo» precedente alla decisione di sistema istituzionalizzata nel diritto dell'economia e, di conseguenza, considera i diritti economici come libertà naturali e pre-politiche in un certo qual modo indipendenti dal loro riconoscimento costituzionale⁸. Soprattutto, i ricordati assunti neoliberalisti e per certi versi libertaristi⁹ della relazione alla delega fiscale sulla originalità e naturalità del diritto proprietario sembrano ricollegarsi alla teoria del c.d. «titolo valido» di Robert Nozick¹⁰, per il quale a ogni individuo verrebbero attribuiti al momento della nascita i diritti fondamentali e intangibili di proprietà e quelli,

altrettanto intangibili, alla disponibilità quasi esclusiva dei frutti del suo lavoro. In particolare, secondo la teoria deontologica di Nozick, nessuna redistribuzione di ricchezza è ammissibile da parte dello Stato, neanche – si badi bene – col consenso unanime dei cittadini, perché essa interferirebbe con la dinamica del mercato e quindi, nella sostanza, con il principio di libertà. Anche per Nozick sostanzialmente i diritti proprietari (*entitlements*) sono un elemento strutturale del diritto di libertà individuale¹¹, sono limitativi in quanto tali del potere (anche impositivo) dello Stato e non hanno perciò alcuna necessità di una giustificazione in termini sociali e istituzionali.

Il pensiero minianarchico di Nozick e dei suoi epigoni (volontari e involontari) si riporta, in definitiva, alla teoria dei diritti, ma solo a quei rami minoritari di questa teoria che hanno una visione fortemente minimalista dell'intervento pubblico redistributivo e puntano tutto sul binomio secco libertà-proprietà. Questo pensiero diverge perciò da quelle teorie, aventi il loro referente storico nella opposta tesi consequenzialista di Hume¹², le quali, pur non disconoscendo l'importanza dei (fondamentali) diritti proprietari, li considerano tuttavia una mera conseguenza di leggi, regolamenti e norme, anche informali, che hanno come fine la tutela di altri rilevanti valori sociali ed economici, espressione del «nuovo *welfare state*» (ma a volte e sempre più, con l'avvento della globalizzazione, espressione anche degli interessi dello stesso mercato, delle grandi imprese multinazionali e delle loro tecnostutture).

Ma anche nell'ambito della stessa teoria deontologica dei diritti il pensiero di Nozick si distacca nettamente dal robusto filone riconducibile a quel ramo della scuola liberale moderna che, a partire dal *New Deal*, si poggia anch'essa sul principio di libertà, ma solo su quella libertà fruibile da ciascun individuo nell'uguaglianza e che trova il suo limite nella libertà degli altri¹³. Senza essere necessariamente consequenzialisti nel senso appena detto, pensatori come Rawls¹⁴ – che, come è ben noto, è uno dei maggiori teorici del principio di giustizia e delle pari opportunità sociali – ed egualitaristi come Dworkin¹⁵ e Sen¹⁶ si guardano infatti bene, anche se con gradi diversi di consapevolezza, dall'indulgere in visioni minimaliste della redistribuzione pubblica della ricchezza, assertive dello Stato minimo e della primazia dei diritti proprietari. Se così facessero, infatti, contraddirebbero le premesse del loro pensiero e si porrebbero in rotta di collisione con l'idea di libertà

nell'uguaglianza¹⁷ e, soprattutto, di giustizia (distributiva) come equità. Idea che, almeno secondo la teoria di Rawls del «disinteresse reciproco»¹⁸, in sintonia con le teorie consequenzialiste richiede invece necessariamente, per essere attuata, la divaricazione tra ciò che alla persona appartiene – ed è quindi «suo» senza essere, però, interno ad essa – e ciò che invece la persona medesima è, quale individuo sociale titolare di altri diritti e altri doveri (e non quale soggetto astratto e distaccato). Sia beninteso, questi autori – in specie Sen – non credono in una netta contrapposizione tra rigidi schemi utilitaristici e altrettanto rigidi schemi equitativi, parteggiando fideisticamente per i secondi. Ma alla base del loro pensiero egualitario c'è pur sempre l'idea che è dello Stato e delle sue leggi la responsabilità ultima sia nella individuazione e rimozione delle cause di ingiustizia distributiva socialmente inaccettabile, sia nella distribuzione dei beni primari, sia nel reperimento a carico delle «persone» delle entrate (soprattutto tributarie) necessarie a garantire una soglia minimale di benessere nella dignità e a ridurre le disuguaglianze. Il quale Stato, nel perseguire un ragionevole equilibrio tra libertà, uguaglianza sostanziale e solidarietà, deve altresì preoccuparsi che l'utilizzazione dei suddetti beni e la fruizione di tali benefici siano consentite e garantite a chiunque non in modo uniforme, conforme ed eterodiretto, bensì adeguandole alla capacità differenziata di ciascuno e al progetto di vita che l'individuo vuole seguire (*human functioning*)¹⁹: in questo contesto, paradossalmente l'imposta limita la libertà (e in ciò sta il sacrificio) per aumentare la libertà (e in ciò sta la funzione del tributo).

2.2. Il liberismo fiscale rivisitato, cui si ispira la relazione nell'indicare una sua via «originale» alla riforma del sistema fiscale italiano, misconosce dunque tanto le suddette teorie consequenzialiste, quanto questi importanti e articolati rami del pensiero liberale moderno attivo e solidale (cui si richiamano ora anche quelli che Anthony Giddens chiama i regimi «socialdemocratici modernizzati»). E non sembra in sintonia – come si vedrà meglio più avanti – con i principi fondamentali e costituzionali dell'ordinamento italiano specie in tema di garanzie dei diritti civili e sociali. Esso taccia l'intervento pubblico di paternalismo e, nel privilegiare eccessivamente in nome della libertà *tout court* i diritti proprietari e un certo fondamentalismo del mercato²⁰, svaluta

inevitabilmente i valori della giustizia sociale e, quindi, dell'uguaglianza e della solidarietà.

Anche senza invocare i recenti contributi di Stiglitz²¹ sulle intollerabili asimmetrie informative indotte dal libero mercato e, soprattutto, di Thurow²² e di Nagel e Murphy²³ sul (decadente) mito della proprietà e volendo rimanere nel solco delle teorie dei diritti e delle scelte sociali²⁴, viene innanzitutto spontaneo rilevare, in contrario e in via generale, che l'intervento pubblico sarà a volte paternalistico, ma è pur sempre frutto del consenso popolare incarnato nella legge (questa sì ineliminabile strumento di democrazia liberale). Ed è indispensabile tanto per superare gli egoismi del mercato e le disuguaglianze che ne conseguono, quanto per adottare politiche concrete a fini di promozione dello sviluppo e di garanzia (oltre che dei diritti di libertà, anche) del benessere sociale: gli «Stati minimi» sono forse possibili in mondi ideali nell'ambito di una visione etica generale dove si concepiscono parità assoluta di trattamento e redditi individuali elevati ed equamente redistribuiti (e dove il *welfare* sarebbe addirittura distorsivo); sono invece sicuramente controproducenti nelle società in cui non c'è *welfare*²⁵.

Da tempo l'esperienza storica e l'evidenza empirica ci ammoniscono al riguardo che una società fondata sul mito della (intangibilità della) proprietà assoluta e priva degli interventi di un deciso Stato impositore e redistributore e senza una robusta finanza pubblica sarebbe una società regredita alla fase precedente alla rivoluzione francese, una società senza dignità umana, senza coesione sociale, senza considerazione dei rapporti interpersonali e con scarsa formazione di capitale umano²⁶. Cosa sarebbe questa società nei paesi industrializzati se si ragionasse ancora in termini di «Stato minimo» e di rispetto assoluto dei diritti proprietari e se non si fossero superati il fallimento e le imperfezioni del mercato attraverso l'espansione dell'intervento pubblico sul fronte delle entrate e delle spese?²⁷ E soprattutto quale situazione sociale avremmo oggi e di quale libertà godremmo se attraverso tale intervento non si fosse promossa l'equità di quello che gli economisti chiamano lo scambio fiscale e non si fossero garantiti, insieme ai diritti proprietari, anche i c.d. diritti «presi sul serio»²⁸, e cioè i diritti di libertà dai bisogni essenziali?

In questo contesto non ha più senso, in una democrazia come quella italiana e degli altri paesi europei, parlare ancora di diritti

naturali alla distribuzione delle risorse in nome solo della sacralità dei diritti proprietari e respingendo – come fa la relazione alla delega fiscale parlando di «degenerazione dogmatica e metafisica, poi politica e burocratica, dello Stato» – l'intervento mediatore dello Stato medesimo quale ente esponenziale della collettività nel suo complesso²⁹. Più in particolare, nel ricostruire il significato della relazione tra «persona» e Stato e (per ciò che a noi qui interessa) tra «persona»-contribuente e ente impositore, si dovrebbe prendere atto definitivamente del fatto che, da una parte, sono da tempo tramontate – quanto meno in termini filosofici e sociologici, molto meno, purtroppo, in termini psicologici e del «sentire comune» – le ricordate teorie che considerano i diritti di proprietà invalicabili perché «interni» alla persona e antecedenti alla struttura fiscale³⁰ e, dall'altra, sono invece prevalse quelle teorie, di cui pure si è detto, che considerano tali diritti appartenenti sì alla persona, ma non connaturati a essa e comunque frutto di una mera «convenzione legale» (definita anche dallo stesso sistema fiscale) e non di una «legge di natura». In questa ottica consequenzialista e teleologica (ma anche sostanzialmente egualitaria) i diritti proprietari vanno, perciò, sganciati dalla persona e vanno bilanciati e intrecciati con regole, leggi e convenzioni disegnate dallo Stato³¹ per promuovere, attraverso la redistribuzione, altri diritti ed altri valori espressi dalla società, come il benessere generale e la sicurezza delle aspettative³². Con le conseguenze di cui si dirà qui appresso in ordine sia alla nozione di tributo quale strumento di giustizia distributiva, sia alla individuazione dei presupposti di tassazione espressivi di capacità contributiva.

3. Proprio la negazione dell'identità strutturale tra la persona e i diritti di proprietà dovrebbe portarci a ritenere, in una prospettiva di riforma fiscale, che i tributi nell'era moderna non possono essere più valutati, costituzionalmente ed eticamente, avendo solo riguardo al loro impatto sulla proprietà privata concepita come la concepisce la relazione alla delega fiscale, e cioè come qualcosa che ha una validità e un'esistenza indipendente e originaria. Come ho appena detto, i tributi devono invece considerarsi parte inestricabile di un moderno sistema complessivo di diritti proprietari (*rule of law*), che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, a espandere, tutelare e proteggere: giustizia o ingiustizia nella tassazione dovreb-

be, dunque, solo significare giustizia o ingiustizia in quel sistema dei diritti proprietari che risulta (anche e non soltanto) dal regime di tassazione.

Seguendo questo approccio, la tassazione va perciò depurata da quei significati negativi, fatti propri dai richiamati passi della relazione alla legge delega, che portano a interpretare la capacità contributiva personale – cui l'art. 53 della nostra Costituzione correla il dovere di ciascuno a concorrere alle pubbliche spese – come garanzia assoluta della proprietà o, meglio, della «mia proprietà». In una diversa ottica cooperativa e autenticamente solidaristica, propria dei sistemi democratici occidentali, il prelievo tributario non si pone, perciò, come repressivo ed espropriativo della «persona» e dei suoi diritti libertari proprio perché questa non si identifica più solo con i diritti proprietari – e, in genere, con ogni titolo legittimo di possesso – ma deve considerarsi nella sua complessità di essere politico e sociale inserito come individuo in un contesto istituzionale. La tassazione tende, anzi, ad «arricchire» indirettamente le persone che compongono la società in quanto è l'unico strumento che ha l'operatore pubblico non solo per garantire e difendere i loro stessi diritti proprietari³³ – che è la funzione del tributo più percepibile in un'ottica egoistica di tutela dei diritti individuali e di espansione della libertà anch'essa individuale (ma che in un'ottica egualitaria non può giustificare da sola la tassazione) – ma anche per perseguire politiche sociali redistributive e allocative e per promuovere la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità. Non è quindi solo un *premium libertatis* o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma, in un mondo disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento di giustizia distributiva e redistributiva necessario a travalicare, in nome dell'interesse pubblico, le opportunità del mercato e a correggerne le distonie e le imperfezioni a favore delle libertà individuali³⁴. In questa ottica, pertanto, la struttura fiscale dovrebbe essere valutata in termini etici esclusivamente in funzione della sua efficacia nel promuovere scopi sociali legittimi, primo fra tutti, appunto, quello appena richiamato della giustizia (re)distributiva, che è come dire della realizzazione di un ordine proprietario e socio-economico «giusto».

3.1. Questa conclusione non muterebbe neanche se, ammettendo un qualche elemento di convenzionalità, si giustificasse il diritto proprietario non in termini morali e prepolitici, bensì in

termini solo di responsabilità individuale e di «merito». Come dire che il sistema legale dei diritti proprietari dovrebbe reggersi solo sull'ideale della fiducia in se stessi, piuttosto che su quello della solidarietà sociale, della promozione del benessere e dell'uguaglianza di opportunità. Ad esempio, così ragionando il reddito che si dovesse percepire in relazione allo svolgimento di un'attività di lavoro troverebbe la sua giustificazione non nell'intreccio delle leggi, anche fiscali, che regolano la materia e nei valori che a essi sottostanno, ma nel solo fatto che chi svolge tale attività «merita» – in quanto la svolge e per di più con impegno – di percepire detto reddito e di tenerlo tutto per sé. Con la conseguenza che lo Stato impositore, che ne prende una parte, si porrebbe con le sue leggi in posizione antagonista e di interferenza di fronte ad una situazione proprietaria che, nella limitata ottica del rispetto della responsabilità individuale, avrebbe il crisma naturale della moralità. La tassazione, per essere eticamente accettabile, dovrebbe avere in questa ricostruzione una giustificazione che non sarebbe quella, soprattutto distributiva, di ridurre le disuguaglianze e aiutare gli svantaggiati, ma si riconetterebbe necessariamente alla morale della fiducia in se stessi, del merito personale e della responsabilità individuale.

Neanche questa «difesa» dal Fisco dei diritti proprietari mi pare peraltro convincente, per la semplice ragione che non riesco a considerare la responsabilità individuale, il merito e, in definitiva, la ricompensa dell'iniziativa e dell'impegno quali fattori morali su cui basare interamente il complesso sistema di diritti proprietari e di obbligazioni interessato dalla funzione fiscale. Un siffatto sistema richiederebbe, in particolare, una costante interferenza fiscale sulla proprietà e sulla autonomia privata dettata non da esigenze di giustizia distributiva, ma solo dal merito e dalla responsabilità individuale e calibrata solo su tali valori. E troverebbe in ultima analisi la sua giustificazione nell'esclusivo scopo – inaccettabile e sicuramente riduttivo della funzione tributaria in società disuguali come le nostre – di punire i neghittosi e i non responsabili e di premiare i diligenti e i meritevoli. Il tutto, a prescindere dal fatto che, come ho appena detto, il merito non sempre si accorda con la moralità e, anzi, può in concreto rapportarsi anche a comportamenti illeciti di soggetti che, pure, appaiono distinguersi per iniziativa, impegno e responsabilità.

3.2. Dalle analisi svolte si possono trarre due ulteriori importanti conseguenze, in parte già anticipate e che qui rendo esplicite: l'una, generale e metagiuridica, sulla inidoneità *de iure condendo* dei soli diritti proprietari a misurare l'eticità della tassazione; l'altra, *de iure condito* e d'ordine più prettamente giuridico-costituzionale, sulla nozione di capacità contributiva personale.

La prima conseguenza è che la non identità tra diritti proprietari e persona comporta che il patrimonio o il reddito *pretasse* non hanno una loro distinta legittimazione morale in senso lockeano – e cioè nel senso della tutela (della libertà) dell'individuo dall'oppressione dello Stato Leviatano – e non definiscono qualcosa su cui il contribuente può vantare un diritto prepolitico e naturale, qualcosa che lo Stato «esproprierebbe» poi assoggettandola a tassazione. Il che non significa certo che gli individui non abbiano un diritto tutelabile al loro reddito (derivante dalle più diverse attività e situazioni quali il lavoro, gli investimenti e ogni tipo di contratto) o al loro patrimonio; significa semplicemente – in un'ottica direi giusnaturalistica – che, come dice bene Rawls³⁵, la forza morale di questo diritto proprietario non trova il suo fondamento esclusivamente nella persona che ne è il titolare e solo per il fatto che la persona esiste, ma dipende dalla rete esogena delle regole, delle procedure e delle istituzioni grazie alle quali tale diritto è stato acquisito³⁶. E queste regole sono «giuste» solo se includono prestazioni patrimoniali (il tributo) quali strumenti a disposizione dello Stato (e degli altri livelli di governo) per sostenere, ad esempio, politiche egualitarie e di pari opportunità, per produrre e/o fornire beni pubblici, per acquisire beni comuni, per attuare la giustizia (re)distributiva, e così via. E se, dunque, il reddito posseduto e ogni altro presupposto di imposta hanno il requisito della «moralità» solo se è «giusto» il sistema delle regole, anche fiscali, nel cui contesto sono realizzati, va da sé che il diritto al reddito, ogni altro diritto proprietario e, in ultima analisi, ogni titolo legittimo di possesso non possono essere considerati, di per sé e da soli, misuratori estrinseci dell'eticità della tassazione e, perciò – come le ricordate teorie neoliberiste vorrebbero – nemmeno gli unici presupposti di equità di un sistema fiscale.

3.3. Anche la seconda conseguenza deriva dalla non identità tra persona e diritti proprietari e aiuta a definire in via interpretativa una nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto,

in quanto tale soggettivamente sganciata dal riferimento alla necessaria esistenza di una ricchezza (personale) del contribuente di contenuto patrimoniale. Come ho chiarito in altra sede³⁷, è anche il fatto che la persona non si identifica con i diritti proprietari, ma è inserita in un contesto istituzionale e insiste nella società, che dovrebbe indurre a ritenere che essa può ben essere assunta dallo Stato impositore a soggetto passivo di imposta in relazione anche a posizioni, valori, capacitazioni solo socialmente (e non anche patrimonialmente) rilevanti, purché economicamente misurabili e rispondenti al principio di uguaglianza tributaria.

Voglio dire con ciò che non è necessario che il soggetto passivo del tributo sia scelto dallo Stato sempre in un'ottica proprietaria di «appartenenza» con riferimento a presupposti – espressivi di capacità contributiva – a contenuto esclusivamente patrimoniale e perciò scambiabili sul mercato; come sarebbe inevitabile se la persona coincidesse sempre con i suoi diritti proprietari e questi si ponessero, quindi, come insuperabile limite (non solo) morale alla tassazione e, nello stesso tempo, come unica legittimazione della stessa. Se, infatti, la persona è non solo e sempre un *homo economicus* «ridotto a proprietà», ma anche un soggetto immerso nelle relazioni sociali, è perfettamente lecito che essa sia tassata tanto con riferimento a un presupposto contenente elementi patrimoniali a essa stessa imputabili – come tali, apprezzabili sul mercato e, quindi, dal mercato stesso selezionati e offerti alla scelta impositiva dello Stato – quanto in relazione a capacità economicamente valutabili sprigionate dal suo solo insistere nella società e perciò, a causa della loro non patrimonialità, estranee al meccanismo del mercato e individuabili senza limiti dallo Stato in applicazione del solo principio di ragionevolezza.

Mi spiego meglio. Se, seguendo le teorie strettamente deontologiche, si dovesse viceversa intendere la capacità contributiva come attitudine di un soggetto a concorrere alle pubbliche spese solo in funzione di un presupposto-forza economica che contiene necessariamente in sé elementi di patrimonialità, si avrebbe la conseguenza – abbastanza discutibile anche in termini di giudizio di valore – che la scelta del presupposto sarebbe fatta dal legislatore non nella pienezza dei suoi poteri distributivi, ma nel più ristretto ambito degli indici patrimoniali proprietari valutabili nel mercato e, perciò, soggetti alle regole del medesimo. Il legislatore, in altri termini, sarebbe costretto a perseguire le sue politiche fiscali in

modo limitato nel solo rispetto del principio di appartenenza, essendogli vietato di allargare la sua scelta alle altre numerose circostanze che, pur non avendo questo requisito, sono per altre (ma equivalenti) ragioni ugualmente meritevoli di essere assunte a parametro di concorso alle pubbliche spese. Il che non sembra né ragionevole, né – con riguardo alla Costituzione italiana – coerente alla «aperta» formula dell'art. 53 Cost. (che, a proiezione dell'art. 3 Cost., si limita a collegare il tributo alla manifestazione, da parte del contribuente, di una specifica capacità contributiva economicamente rilevante, senza però richiedere esplicitamente attributi patrimoniali). Basti pensare al fatto che il mercato (necessariamente) imperfetto proprio delle società liberali «mature» non dà e non può dare da solo una rappresentazione esclusiva e assoluta della gamma dei rapporti e delle situazioni assumibili a indici di capacità contributiva. Lasciare che siano solo le imprescrittibili regole del mercato a stabilire i limiti e i criteri nella scelta della ricchezza da tassare (e non invece il 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 semplici esecutori di tali regole, escludendone l'originale intervento «politico» di equo distributore del carico contributivo e di garante delle libertà individuali e collettive.

È evidente che, se la capacità contributiva è intesa, come io la intendo, come mero criterio di riparto retto dal principio di ragionevolezza e coerenza delle scelte legislative, si evita la conseguenza – che, *de iure condito*, per la maggior parte della dottrina tributaristica italiana sarebbe inevitabile se si imperniasse invece detto principio sulla stretta compenetrazione tra «persona» e «diritti proprietari» (e, quindi, sulla necessaria esistenza di un patrimonio imputabile al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria) – di considerare incostituzionali tutti quei tributi, come ad esempio l'IRAP, legittimati solo da fatti economici non patrimonialmente rilevanti e, perciò, non retti dal principio di appartenenza al soggetto passivo del patrimonio tassato³⁸.

Concludendo sul punto, va insomma riconosciuto che, se si ritenesse che la proprietà deve «identificarsi» sempre con la persona-contribuente, si avrebbe indubbiamente la conseguenza che l'esistenza di un patrimonio appartenente al contribuente si pone come legittimazione alla tassazione, nel senso che, se non c'è un patrimonio o un reddito da sottoporre a prelievo, non c'è

nemmeno legittimazione alla tassazione. E nello stesso tempo, si pone anche come limite personale e originale alla tassazione, nel senso che la legge fiscale può erodere il patrimonio, ma non può né «espropriarlo» né andare oltre tassando il soggetto con riferimento a circostanze prive di patrimonialità; e, se lo fa, è incostituzionale (e ingiusta). Ma se, come credo di aver fatto, si dimostra che non c'è identità strutturale tra persona e proprietà – e, quindi, che la tassazione può riguardare la persona anche per le sue capacitazioni, indipendentemente dalla esistenza di un patrimonio attribuito in proprietà – dovrebbe essere allora abbastanza scontato che viene meno anche l'impalcatura su cui si è costruita la suddetta conseguenza e, quindi, viene anche meno ogni conclusione in termini di illegittimità, «impersonalità» (e amoralità) della tassazione scesra dal riferimento al principio di appartenenza. Sono, del resto, queste le reali ragioni per cui tributi, come quelli ambientali in senso stretto, sui consumi e sulla produzione, pur non colpendo una «maggiore» ricchezza economica o un accrescimento o un patrimonio, vanno (e sono) considerati da tutti – giudici e dottrina (e senso comune) – costituzionali, sempre che beninteso le loro modalità di attuazione rispondano al principio di uguaglianza.

4. Questa non identità tra proprietà e persona e, soprattutto, questo aggrovigliarsi indissolubile del regime delle tasse con quello di un *welfare* ragionevole e con quello della proprietà per definire gli ambiti dello Stato impositore, redistributore e investitore, non sono, nelle democrazie del benessere, concetti nuovi da scoprire o da imporre ora ritraendoli, ad esempio, da programmi politici progressisti o dal ricordato pensiero dei liberali anglo-americani come Rawls³⁹, Stiglitz⁴⁰, Arneson⁴¹, Nagel⁴² e Krugman⁴³. Sono valori già presenti da tempo nella nostra cultura, nella nostra organizzazione sociale e nell'ordinamento nostro e dei singoli Stati nazionali partecipanti all'UE⁴⁴ e che vanno difesi e preservati per le ragioni di cui finora ho detto. I Padri Costituenti hanno, infatti, già operato nel '48 la scelta, etica e politica, di riconoscere e garantire solennemente, con l'art. 42 della nostra Costituzione, i diritti proprietari nei limiti, però, delle leggi e perciò nella logica, diciamo così, consequenzialista, convenzionale ed egualitaria appena esposta. Non dico cosa nuova se constato che, ai sensi del 2° comma di detto art. 42, questi diritti non sono essi stessi un limite alla

legge, bensì è questa che, riconoscendoli, li costituisce e ne determina i contenuti e la portata. In altre parole, essi sono inseriti in un contesto istituzionale nel quale non prevalgono in termini assoluti sugli altri diritti fondamentali, ma sono il frutto di un sistema, appunto, convenzionale determinato dalla Costituzione e dalle leggi – e, perciò, dalla stessa legge fiscale – e da ogni altra regola generale del vivere comune atta a garantire libertà e a sancire responsabilità individuali e collettive (come il benessere generale e le pari opportunità).

È in tale contesto che i Costituenti hanno selezionato i diritti civili e sociali, anch'essi fondamentali, da garantire a tutti i cittadini insieme ai diritti proprietari e da finanziare attraverso lo strumento tributario ai sensi degli artt. 23 e 53 Cost. Tali diritti aterritoriali compongono ciò che viene chiamata l'«organizzazione sociale e solidaristica dello Stato», hanno il loro fondamento nei principi di uguaglianza (art. 3) e solidarietà (art. 2) e costituiscono l'essenza sociale delle pubbliche spese alle quali, secondo il precetto funzionale dell'art. 53, ciascuno deve concorrere pagando le imposte in ragione della propria capacità contributiva (intesa nel senso di cui si è detto *sub* par. 2.4.). Essi si risolvono principalmente nel diritto alla salute e nel diritto degli indigenti alle cure gratuite (art. 32 Cost.), nel diritto di ogni cittadino a un livello minimo di reddito e a fruire dei mezzi adeguati alle sue esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia e disoccupazione involontaria (art. 38) e, infine, nel diritto di tutti all'istruzione, con il conseguente impegno dello Stato di garantire ai capaci e ai meritevoli, anche se privi di mezzi, il diritto di raggiungere i gradi più alti degli studi (art. 34)⁴⁵.

Il nuovo Titolo V della Costituzione, nel suo disegno federalista, chiude il cerchio collegando ancora più chiaramente la funzione tributaria alle politiche egualitarie distributive, confermando cioè l'esigenza di tutelare questa ampia gamma di diritti di *welfare* e di finanziarli con lo strumento tributario generale statale. Da un lato, infatti, con l'art. 117, 2° comma, lett. *m*) si fa rientrare nella legislazione esclusiva dello Stato la «determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti (appunto) i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale». E, dall'altro, nello stesso art. 117, 2° comma, lett. *e*)⁴⁶ e nell'art. 119, 3°, 4° e 5° comma⁴⁷ si pone coerentemente a carico dello stesso Stato perequatore – e, quindi, a carico del

sistema fiscale statale – il conseguente onere finanziario e l'erogazione di risorse aggiuntive.

Nel sistema vigente non sono, quindi, solo i beni pubblici classici, come la difesa e la sicurezza, a dover essere finanziati dallo Stato (e, in una certa misura, dagli altri livelli di governo) attraverso il prelievo tributario, ma anche quelli rappresentati dai ricordati diritti fondamentali e ogni prestazione connessa alle politiche welfaristiche legislativamente definite dalle maggioranze parlamentari⁴⁸. Il tutto coerentemente a una impostazione che – come si è tentato finora di dimostrare – considera i diritti proprietari non un presupposto di tali altri diritti (sociali e civili) e della stessa potestà di imposizione, ma essi stessi il prodotto delle leggi (fiscali e sociali) che tale potestà prevedono e questi stessi diritti garantiscono.

Una volta sgombrato il campo da visioni deontologiche della proprietà e una volta sottolineata la funzionalità del prelievo tributario alle politiche redistributive, non è dunque difficile:

– da un lato, trovare conferma delle conclusioni cui sono giunto *sub* par. 2.4., e cioè che nel sistema costituzionale italiano il principio di appartenenza non si pone come uno stringente limite d'ordine soggettivo alla tassazione e, coerentemente, che la capacità contributiva costituisce un mero criterio di riparto richiedente, per essere costituzionalmente legittimo, solo la misurabilità economica del presupposto d'imposta prescelto dal legislatore e la rispondenza di tale scelta a criteri di ragionevolezza;

– dall'altro, trarre la conseguenza, in termini di giustizia distributiva e redistributiva, che la correlazione tra prelievo tributario e spese sociali istituita dall'art. 53 si tramuta – come si dirà meglio più avanti (par. 11) – in una vera e propria dipendenza della giustizia fiscale da quella giustizia sociale delineata per le grandi linee dagli artt. 32, 34, 38 e 117, 2° comma, lett. *m* e perseguibile in concreto secondo gli orientamenti politici via via prevalenti.

Dalla costituzionalizzazione di tale sistema di valori e di diritti consegue che le disquisizioni di stampo neoliberalista della relazione alla legge delega sulla riforma fiscale a favore dello «Stato minimo», sulla naturalità dei diritti proprietari e contro lo Stato redistributore e responsabile del *welfare*, se prese alla lettera, si pongono addirittura potenzialmente in contrasto non solo con i principi del liberalismo moderno, ma anche con le ricordate norme della

Costituzione che un siffatto sistema garantisce. E ciò non è molto confortante, visto che a farlo è lo stesso Governo che, senza farsi imbrigliare dalla ricerca del facile consenso in tema di tasse, dovrebbe forse essere garante della Costituzione. Se, invece – come credo – queste disquisizioni devono innestarsi nel contesto dei principi costituzionali e fondamentali del nostro ordinamento, esse rimangono allora solo un *flatus vocis* o, meglio, una manifestazione di intenzioni e di propositi politici. Altrettanto preoccupanti perché, pur non incidendo nell'immediato sulle politiche fiscali tradizionali, ne rendono però incerti i contorni etici e l'accettazione, essendo sintomatici di un'altra cultura e di un altro modo di intendere il sistema proprietario e la funzione e l'organizzazione sociale dello Stato. Preludono, comunque, al sostegno di tesi che, con la scusa della impossibilità di perseguire la «giustizia millimetrica» e ispirandosi ad una sorta di conservatorismo compassionevole, limitano sempre di più l'area già disastrosa dell'intervento pubblico in settori che invece lo richiederebbero (quanto meno) più efficiente, come l'educazione, la salute, il trasporto pubblico e le arti.

II. *Su alcuni aspetti critici della «nuova» riforma fiscale*

5. Nella relazione al disegno di legge delega per la riforma fiscale si può forse intravedere anche una più ragionevole ispirazione di politica economica non tanto (e soltanto) legata alle teorie dello «Stato minimo», quanto più concretamente alla coesistenza dialettica tra Stato e mercato e a criteri di giustizia tributaria meno «impegnativi», più inclini al «beneficio» e alla proporzionalità che alla capacità contributiva (come proiezione del principio di uguaglianza) e alla progressività. Questa impostazione trapela in concreto dagli articoli della legge delega relativi alla riforma dell'IRPEF e dell'IRPEG e sembra in effetti riecheggiata dal seguente passo della relazione:

La sfiducia in una progressività formale molto articolata sulle classi medie è in specie condivisa da tutta la grande tradizione italiana di scienza delle finanze (Antonio De Viti De Marco, Luigi Einaudi, Ezio Vanoni, Sergio Steve), che contempera il principio della capacità contributiva con il principio del beneficio. In specie, con il principio secondo cui l'imposizione deve rendere al massimo l'idea della «cosa amministrata» che va a finanziare. Risultato che si ottiene solo se la capacità contributiva e la progressività dell'imposizione mirano alla giustizia grossa (Einaudi), e non alla redistribuzione millimetrica dei redditi, seguendo la via della matematica finanziaria alla giustizia.

Il rinvio a Steve e a Einaudi è forse non del tutto fondante. È vero che essi tendono a contemperare il criterio della capacità contributiva con quello del beneficio. Ma non mi risulta né che Steve (a parte una certa sua insofferenza per le imposte personali) sia fautore di una «giusta imposta» fondata sull'equazione meno tasse = più libertà e sia contrario, perciò, a politiche redistributive del reddito (che è poi, in ultima analisi, il *leit motiv* negativo della riforma fiscale). Né tanto meno mi risulta che Einaudi, a parte la sua predilezione per i metodi forfettari, si sia mai occupato approfonditamente e in termini critici di redistribuzione e di progressività nell'ottica dello Stato minimo sopra detta. Così come non capisco il richiamo a Vanoni e al suo scetticismo sul principio di progressività, dovendosi in gran parte a lui la scrittura dell'art. 53 Cost., 1° e 2° comma.

Ma a parte il richiamo, più o meno fondato, ai suddetti autori, devo dire che non riesco – almeno allo stato attuale della nostra legislazione – ad annettere al principio del beneficio tutta quella importanza che la relazione sembra accordargli in alternativa al principio di progressività e come canone di «giustizia fiscale grossa». Il rinvio a tale principio è utile e direi anche necessario quale criterio ispiratore di un ordinato sistema di federalismo fiscale attuativo del principio generale di autonomia tributaria. È bene infatti che i tributi regionali e, soprattutto, quelli locali siano retti anche da tale principio. È bene cioè che siano caratterizzati più come tributi-controprestazione o commutativi versati all'ente impositore in corrispettivo dei servizi erogati dallo stesso Ente, che come tributi generali. Ho qualche difficoltà invece a pensare, almeno come giurista, ad un sistema tributario statale retto anch'esso dal principio sinallagmatico del beneficio. I tributi statali hanno infatti generalmente la funzione di finanziare la produzione dei beni pubblici indivisibili e, in genere – come ho appena detto – i livelli essenziali dei diritti civili e sociali da garantire con carattere di universalità ad ogni cittadino. E, quindi, non possono che essere retti dal principio di capacità contributiva, inteso ovviamente come proiezione di quello di uguaglianza e di razionalità e coerenza nell'imposizione⁴⁹. Solo un sistema fondato su tributi statali aventi queste caratteristiche consente, d'altro canto, di evitare la frammentazione degli istituti unitari del *welfare* e soprattutto di assicurare, in tutto il territorio nazionale e per tutti i cittadini, il rispetto pieno del principio di uguaglianza di trattamento.

Non credo del resto che la crisi, peraltro ormai da tempo in atto, della progressività debba farci rinunciare ad una più ragionevole redistribuzione del carico – ad esempio, dell'IRPEF sul lavoro – costringendoci a puntare esclusivamente sui criteri proporzionali propri del principio del beneficio⁵⁰. Senza cadere nell'errore di eccesso di giuridicismo e di perfezionismo, tale obiettivo si può realizzare ugualmente anche con criteri diversi dalla progressività in senso stretto (ma non per questo rigidamente proporzionali), disegnando le aliquote, gli scaglioni e le deduzioni in modo tale che a regime (e non solo nella presente fase di passaggio congiunturale) le classi meno abbienti – al contrario di quanto, vedremo, è previsto nella legge delega del Governo – risultino più avvantaggiate rispetto a quelle più ricche e che i livelli più bassi dei contribuenti, per i quali il sistema delle deduzioni si rivela incapiente, siano compensati da una sorta di imposta negativa. In questa ottica di giustizia distributiva e redistributiva è, comunque, perfettamente lecito puntare su interventi legislativi che producano, se non coerenza di tassazione, quanto meno attenuazioni e riduzioni per le classi di contribuenti più deboli: non si tratta di progressività in senso tecnico-giuridico, ma sicuramente si tratta pur sempre di redistribuzione e solidarietà a favore di certe fasce di reddito e, comunque, di correzione delle differenze⁵¹.

In questi termini anche le motivazioni a favore della «giustizia grossa», fondate sui principi della tassazione proporzionale e del beneficio, oltre che sulla sfiducia circa il ruolo dello Stato e le sue possibilità redistributive, non sembrano quindi conferenti: se applicate alla lettera, esse produrrebbero semmai non tanto «giustizia grossa» quanto «ingiustizia certa»⁵².

6. Ragionamenti di impronta così smaccatamente neoliberista come quelli posti a base della nuova riforma fiscale mi sembra vadano controcorrente rispetto agli orientamenti in tema di *tax policy* seguiti dalla maggior parte dei paesi occidentali e rischiano di spacciare per novità riformatrici concetti e opinioni, di eccessiva carica antistatale e abbastanza datati, che alcuni anni fa (almeno) la mia generazione considerava – o, forse, sarebbe meglio dire liquidava come – reazionari. Non riesco in particolare a capire come, ragionando più semplicemente in termini di *tax policy*, generici discorsi di ispirazione neoliberista sulla difficile catalogazione della «giusta imposta», sullo «Stato minimo» e sulla priorità

dei diritti proprietari e proposte come quelle relative alla introduzione della *de-tax* (di cui dirò più avanti) possano produrre politiche fiscali qualitativamente migliori o diverse da quelle classiche, d'ispirazione musgraviana, praticate dagli Stati liberali moderni allo scopo di promuovere lo sviluppo dell'economia nell'equità⁵³.

6.1. Se, data la bassa congiuntura, anche in Italia le politiche economiche, tra i diversi obiettivi, devono porsi anche quello di essere funzionali alla crescita – e mi sembra che, in ultima analisi, questa sia anche la finalità dell'attuale Governo e, quindi, della sua riforma fiscale – non resterebbe che prendere atto che già esistono una cornice costituzionale e un sistema normativo che consentono manovre fiscali di ampio respiro atte allo scopo. E ciò, senza abbandonare i tradizionali canoni di giustizia distributiva e senza recare sconvolgimenti al vigente ordinamento tributario. Non è necessario, insomma, affidarsi alle derive neo-liberiste e indulgere in suggestivi contorcimenti etico-filosofici sul ruolo dello Stato, sulla proprietà individuale e sullo scopo dei tributi per convincersi dell'opportunità di creare sviluppo.

A tal fine e permanendo i vincoli del Patto di stabilità, potrebbe essere sufficiente attuare più saggiamente i tradizionali canoni redistributivi e allocativi offertici dai cultori di scienza delle finanze e fondati in gran parte sulla riduzione della tassazione sui redditi dei fattori produttivi, in particolare, lavoro e impresa. E si dovrebbe, nel contempo e simmetricamente, puntare sull'oculato aumento del carico fiscale sulle rendite e, a tempo debito e sussistendone le condizioni, sui consumi e – perché no? – anche sui trasferimenti generazionali (accogliendo le recenti sollecitazioni in tal senso dei grandi «ricchi» liberali americani). Basterebbe cioè rinunciare all'obiettivo, non percorribile, di rifondare in senso neoliberista e antistatale il sistema fiscale e realizzare invece, senza discontinuità legislative, modelli tipo quello tracciato da REF⁵⁴ che propongono politiche dirette:

– *da una parte*, a procacciare maggiori risorse attraverso l'aumento dei tributi, che potremmo definire genericamente ambientali (con riferimento soprattutto ai trasporti, alle materie e ai fattori inquinanti, ai rifiuti solidi, alle carenze idriche) e di quelli sulle rendite finanziarie percepite dai residenti, da portare questi ultimi ad un livello più elevato – ad esempio il 19-20% – di quello, invero basso, del 12,50 proposto dal Governo nella delega fiscale.

Sotto questo profilo basta rilevare, in primo luogo, che il regime di tassazione sostitutiva sui redditi finanziari risultante dalle legislazioni dell'Austria, Finlandia, Francia, Paesi Bassi, Portogallo e Svezia prevede aliquote che vanno dal 20 al 30% e, in secondo luogo, che il rischio che una più alta aliquota incentivi la fuga di capitali (che è poi uno degli argomenti che il Governo adduce per tener ferma l'aliquota più bassa del 12,50%) potrebbe essere fugato se si varasse definitivamente la direttiva comunitaria sul risparmio che prevede l'adozione, all'interno dell'UE, di un regime di tassazione dei redditi finanziari secondo il principio di residenza e, quindi, indipendentemente dal luogo ove l'investimento è effettuato⁵⁵;

– *dall'altra parte*, a ridurre gradualmente la pressione fiscale come conseguenza della attenuazione delle imposte gravanti sulle famiglie e sulle imprese, in un'ottica di continuità legislativa rispetto al vigente sistema.

Si potrebbe poi pensare sia all'istituzione, sulla falsariga delle proposte dell'OCSE⁵⁶ e della Commissione europea⁵⁷, di forme di imposizione – da realizzare adattando l'IVA e l'imposta societaria – collegate allo sviluppo delle operazioni poste in essere attraverso *Internet*, sia, come ho detto, alla reintroduzione di un tributo sui trasferimenti a causa di morte (attualmente inesistente per essere stato, almeno a mio avviso, avventatamente soppresso dai c.d. provvedimenti dei cento giorni del Governo Berlusconi).

Gli obiettivi di crescita, di rafforzamento del sistema produttivo e di riduzione del costo del lavoro che riforme di questo tipo perseguono sono in gran parte gli stessi che l'attuale Governo si prefigge. Sono gli strumenti per realizzarli ad essere diversi. Quelli indicati dalla delega non sempre sono chiari nella loro articolazione e sembrano dettati da un ingiustificato furore distruttivo della (pre)vigente legislazione. E anche quando sono tecnicamente accettabili non appaiono tuttavia sufficientemente calibrati ai fini da raggiungere e rispettosi del principio di giustizia distributiva e redistributiva.

Per dare conto di ciò mi limito ad esaminare alcuni aspetti più caratterizzanti della legge delega nonché quelle poche disposizioni che la stanno attuando emanate nello scorcio del 2003.

6.2. Sul punto della riduzione della pressione fiscale (che è il maggior *target* apparente della riforma tributaria), non credo, solo

per fare un esempio, che la parziale anticipazione della riforma dell'IRPEF – realizzata col c.d. «patto per l'Italia» stipulato dal Governo con alcune (non tutte le) parti sociali nel 2002 – abbia dato i rilevanti risultati ripromessi in termini di detassazione delle famiglie di reddito medio-basso e, comunque, risultati migliori di quelli che il precedente Governo aveva in programma di conseguire con la riduzione graduale e mirata delle aliquote. Il patto ha lasciato, seppur temporaneamente, in vita cinque aliquote e corrispondenti scaglioni, con diverse deduzioni decrescenti e differenziate per lavoratori dipendenti, lavoratori autonomi e altri reddитieri. Gli effetti distributivi di tali sgravi non mi sembrano esaltanti né sul piano dell'equità e della ragionevolezza, né su quello del «beneficio», né tanto meno su quello gradito alle teorie utilitariste. Essi si possono così riassumere: il maggior risparmio di imposta ce l'hanno coloro che si collocano tra i 20 mila e i 35 mila euro di reddito imponibile l'anno (anche se non si può escludere che ci guadagnino anche soggetti collocati nei piani alti della distribuzione). Poco favorite sono, dunque, le famiglie più povere e quelle più ricche⁵⁸.

Indipendentemente da ciò, va comunque rimarcato che quei pochi risultati che la manovra fiscale per il 2003 ha dato (lo sgravio fiscale è stato di 3,5 miliardi di euro rispetto ai 5,5 annunciati all'atto della presentazione della Finanziaria) sono stati finanziati in larga parte dall'aumento della pressione fiscale sulle imprese. Tanto è vero che ci si è domandati quale senso abbia potuto avere il patto per l'Italia, considerato che esso ha generato tante tensioni e spaccature tra le parti sociali per conquistare una riduzione non esaltante della pressione fiscale, che si è poi risolta, in termini redistributivi, in un innaturale finanziamento alle famiglie da parte delle imprese italiane. Tutto è rinviato, dunque, all'attuazione – di là da venire – della riforma a regime dell'IRPEF, contenuta nella legge delega relativa alla riforma fiscale.

7. E non sembra che la futura IRE delineata dall'art. 2 della legge delega – ossia un tributo sul reddito a due sole aliquote con un primo scaglione troppo ampio e un'aliquota marginale troppo bassa – possa considerarsi coerente con ragionevoli obiettivi di giustizia distributiva e, in particolare, di redistribuzione a favore delle classi a reddito medio-basso. Il nuovo modello dell'imposta personale, infatti, quando andrà a regime dovrebbe modificare

fortemente l'attuale assetto nel senso di privilegiare le fasce di contribuenti a reddito più alto.

Un'attenta, convincente analisi – condotta sempre da Bosi e Baldini⁵⁹ e confermata da altri istituti di ricerca⁶⁰ – ha rilevato al riguardo che, se si simula il caso di tassazione individuale con deduzione familiare costante fino ad un reddito pari alla soglia della povertà (12 milioni di lire per un *single*) e poi decrescente fino ad annullarsi in corrispondenza a valori di reddito equivalente a 60 milioni di lire per un *single*, non solo si produce una riduzione del gettito rispetto all'IRPEF del 2002 dell'ordine di circa 40 mila miliardi di lire, ma gli effetti distributivi a livello familiare sono peggiorativi rispetto a quelli prodotti dalla normativa previgente al patto per l'Italia e, a maggior ragione, a quella attualmente vigente. Sono favoriti, in particolare, in misura nettamente superiore alla media i contribuenti che dispongono del 10% del reddito disponibile più elevato ed i vantaggi minori vanno ai soggetti con reddito disponibile più basso. Sono relativamente sfavorite le famiglie con capofamiglia pensionato e operaio rispetto a dirigenti e lavoratori autonomi, le famiglie degli anziani rispetto ai giovani, le famiglie dei *single* rispetto a quelle numerose. Nella maggior parte delle famiglie, inoltre, l'aliquota marginale non si riduce in modo significativo a seguito della riforma. Il calo dell'aliquota marginale effettiva è rilevante solo per le famiglie più ricche⁶¹. Resterebbe comunque irrisolto il problema del sostegno da dare ai soggetti «incapienti» con reddito disponibile più basso e, quindi, il problema di riformare l'insieme dei programmi di spesa (reddito minimo di inserimento, assegno nucleo familiare, assegni sociali, integrazioni al minimo ecc.) in modo coerente con obiettivi di contrasto delle povertà e di sostegno delle responsabilità familiari⁶².

In conclusione, l'applicazione del nuovo modello di imposta personale sul reddito verrebbe a ledere il principio di equità, nel senso che i contribuenti più ricchi attraverso la riforma avrebbero rilevanti vantaggi, mentre il beneficio che otterrebbero coloro che si collocano in una fascia di reddito più basso sarebbe di limitata entità. È questo un caso in qualche modo riconducibile al principio del «miglioramento» (piuttosto che a quello dell'«ottimo») paretiano, in cui l'ingiustizia – intesa alla stregua del principio rawlsiano di differenza e di «massimizzazione» del minimo (*maximin*) – consegue al fatto che la riforma fiscale funzionerebbe in modo da aumentare e non da ridurre il divario sociale tra le persone, che

è come dire in modo da accentuare ingiustificatamente le disuguaglianze socio-economiche di classe. Obiettivo delle riforme fiscali che interessano i redditi familiari dovrebbe essere invece quello, diametralmente opposto, di dare priorità e maggiore peso ai miglioramenti delle condizioni dei più svantaggiati rispetto a quelle dei più ricchi.

8. Né mi sembra che possa aumentare la caratura etica della riforma – già fortemente abbassata dai provvedimenti di condono che ne hanno preceduto l’attuazione – la pur apprezzabile proposta di introduzione della *de-tax* o *a-tax*. In verità, l’art. 5, 2° comma, della legge delega non è affatto chiaro circa la portata di questo intervento, limitandosi a dichiarare che «ogni anno la legge finanziaria determina, nel quadro dei vincoli comunitari, l’ammontare del volume d’affari che può essere escluso dall’imponibile, in quanto destinato dai privati a finalità etiche». Dalla relazione (e dalle dichiarazioni esplicative dei rappresentanti del Ministero dell’Economia) sembrerebbe che il Governo abbia in mente un provvedimento di detassazione delle «spese private» in favore del sottosviluppo e delle iniziative umanitarie consistenti nel seguente schema a tre soggetti:

– il primo soggetto, il venditore, offre al cliente/consumatore finale una «riduzione» del corrispettivo, alla condizione che la somma scontata sia destinata a una delle iniziative etiche promosse e sostenute dall’impresa;

– il secondo soggetto, il consumatore, aderisce a questa proposta, preferendo rifornirsi dal venditore «etico» al quale indicherebbe lo specifico beneficiario dell’intervento filantropico;

– il terzo soggetto, lo Stato, «rinuncia» ad applicare l’IVA sulla riduzione di prezzo svolgendo una funzione di controllo antifrode, a garanzia della regolarità del meccanismo detassatorio.

Molto sinteticamente, se questo è lo schema, non credo che esso possa funzionare in un’ottica agevolativa, perché nella realtà nessuna detassazione avrebbe causa in una «rinuncia» dello Stato alla percezione dell’IVA sull’operazione di cessione. Infatti, la somma destinata dall’imprenditore a finalità etica su indicazione del consumatore – in quanto concretantesi in un vero e proprio «sconto» concesso dal primo al secondo sul prezzo della merce – non concorrerebbe di per sé, già in forza della legislazione vigente, a formare la base imponibile IVA. Per cui l’iniziativa etica verrebbe,

di fatto e di diritto, a essere finanziata esclusivamente dall'imprenditore privato per un importo pari allo sconto concesso (e non anche dallo Stato attraverso la rinuncia alla tassazione IVA). A ben guardare la *de-tax* così costruita si ridurrebbe, insomma, ad una proposizione politica priva di reale contenuto detassatorio e, comunque, senza effetti sulla disciplina fiscale applicabile all'operazione⁶³.

Se invece si considerasse il termine «sconto» usato in senso atecnico ed improprio e si ritenesse che l'attuazione dell'art. 5 implica un qualche incentivo fiscale – sotto forma, ad esempio, di un *bonus* connesso alla destinazione di somme a finalità filantropiche o, come sembra più plausibile (considerata anche la lettera dell'art. 5 medesimo), di deduzione dalla base imponibile IVA (del venditore) dell'importo corrispondente alla elargizione liberale⁶⁴ – il giudizio sulla *de-tax* potrebbe cambiare e divenire positivo. Pur non potendosi assimilare alla *Tobin-tax*, la *de-tax* infatti avrebbe in tale caso un apprezzabile, seppur limitato, effetto di sostegno finanziario attivo, da parte dello Stato, alle iniziative filantropiche dei privati a favore dei paesi in via di sviluppo⁶⁵.

Ciononostante, non credo che l'evidente sottolineata carenza della riforma dell'imposta personale in termini di equità possa in qualche modo essere compensata in termini etici dal recepimento della c.d. *de-tax*. A parte la limitatezza dell'intervento, saremmo comunque sempre in presenza di una agevolazione che probabilmente è già consentita fisiologicamente dall'ordinamento vigente e che, comunque, andrebbe iscritta tutt'al più nel novero di quelle misure filantropiche – rimesse (in questo caso) alla volontà delle imprese e solo subordinatamente a quelle dei consumatori – che non caratterizzano un sistema fiscale, ma esprimono solo ciò che ho chiamato una sorta di «conservatorismo compassionevole».

9. Venendo ad un altro dei caposaldi della riforma fiscale *in fieri*, e cioè alla promessa detassazione del reddito di impresa, non credo ci siano divergenze di opinione sul fatto che essa si renda a maggior ragione necessaria in momenti, come questi, di rallentamento della crescita economica e, addirittura, di deterioramento strutturale del sistema. Il problema è semmai solo come e quando raggiungere questo obiettivo.

Il Governo intende perseguirlo ponendo mano ad una radicale revisione del sistema vigente, riducendo nel contempo l'aliquota

dell'IRPEG (trasformata dal 1° gennaio 2004 in IRES) e abolendo l'IRAP. Poiché per ora non può realizzare quest'ultimo obiettivo per le ben note difficoltà di copertura del minor gettito che ne deriverebbe, si è dedicato esclusivamente alla «europeizzazione» del sistema (ma sarebbe forse meglio dire «germanizzazione», visto che le misure proposte riecheggiano soprattutto la legislazione tedesca), varando a fine anno 2003 un ampio decreto legislativo di attuazione dell'art. 4 della legge delega sulla riforma fiscale che entrerà in vigore dal primo gennaio 2004. Con ciò ha però rinunciato per il momento a raggiungere il primo obiettivo di *tax policy* posto a se stesso, e cioè a ridurre la pressione fiscale nel comparto produttivo. Probabilmente, essendo venuta meno la *dual income tax* e altre disposizioni che prevedevano, in certi casi, l'aliquota ridotta del 19%, il varo del decreto legislativo sull'IRES potrebbe determinare, infatti, per la maggior parte delle imprese medio-grandi addirittura un aggravio.

Non è comunque facile valutare sinteticamente in questa sede il nuovo sistema fiscale delle imprese quale delineato dalle norme richiamate. Si alternano, infatti, aspetti positivi e negativi; alcuni principi di politica fiscale fissati nella legge delega in sé e in astratto condivisibili e altri meno; norme che li attuano di felice invenzione e altre discutibili. Il giudizio si fa ancora più difficile e richiederebbe un più ampio spazio di approfondimento se si considera il sistema delineato con il decreto di attuazione di fine anno 2003 sotto il profilo – che qui più interessa – della neutralità e della parità di trattamento all'interno del comparto produttivo e della sua coerenza agli obiettivi di crescita.

Con la nuova disciplina si aboliscono il credito di imposta sui dividendi, la svalutazione delle partecipazioni, la ricordata *dual income tax* (DIT) e il regime agevolato per le ristrutturazioni (recato dal d.lgs. n. 358 del 1997). In sostituzione, si introducono l'«esenzione» dei dividendi (al 95% per quelli percepiti dalle società e al 60% per quelli percepiti dalle persone fisiche) e delle plusvalenze (si badi bene, l'esenzione riguarda solo quelle realizzate attraverso la cessione di partecipazioni immobilizzate), il consolidato di gruppo e alcuni articolati, complessi limiti alla deducibilità degli interessi passivi.

9.1. Dico subito che l'abolizione dal 2004 della DIT – che fa da *pendant* alla riduzione dell'aliquota IRES al 33% e che è il punto

di arrivo di un processo di graduale eliminazione iniziato nel 2001 con i provvedimenti dei c.d «cento giorni» e proseguito con il d.l. n. 209 del 2002 – non convince perché segna un forte elemento di discontinuità con la riforma attuata dal precedente Governo, discontinuità che ha dei costi non indifferenti per il sistema e per le stesse imprese e perché inevitabilmente riproporrà il problema, che tale forma di agevolazione aveva in gran parte risolto, di perseguire una maggiore neutralità del Fisco rispetto alle scelte finanziarie delle imprese. Soprattutto, tassando finora la DIT con l'aliquota ridotta del 19% i rendimenti futuri di investimenti finanziati su capitale proprio, la sua abolizione penalizzerà notevolmente quelle imprese che avevano capitalizzato confidando proprio su tale forma di agevolazione.

La ragione addotta a sostegno della soppressione della DIT è che essa sarebbe una forma di agevolazione che premia ingiustamente solo pochi contribuenti di grandi dimensioni. Ma non è così. È stato messo, infatti, in evidenza nella stessa sede parlamentare durante la discussione del citato d.l. n. 209 del 2002 che nel 2000 le società di capitali interessate all'applicazione della DIT sono state 126.626, con una base imponibile agevolata di 7,1 miliardi di euro, e che nel 2001 la metà delle società in utile l'ha utilizzata. È vero che le grandi imprese (per intenderci, quelle con più di 5.000.000 di euro di fatturato) hanno assorbito nello stesso anno l'80,2% del beneficio DIT, ma è anche vero che esse hanno pesato per il 75,2% sull'imponibile complessivo delle società⁶⁶.

Il fatto è che la DIT non è un'agevolazione ingiusta. Al contrario, essa è uno strumento prezioso per le imprese, come quelle italiane, che soffrono di una scarsa patrimonializzazione, essendo essa diretta a riequilibrare il costo fiscale del ricorso al capitale proprio rispetto al costo del debito. Per queste ragioni essa è stata adottata anche da altri paesi europei (Austria) ed è stata già positivamente sperimentata nell'area dei paesi del nord Europa.

9.2. Quanto all'abolizione del credito di imposta, accompagnata dall'esenzione parziale dei dividendi, non avrei dubbi che da essa conseguirà una minore neutralità dell'imposizione societaria, nel senso che l'effetto congiunto dei due interventi non elimina pienamente – come accadeva invece con il credito di imposta – la doppia imposizione (sugli utili a carico della società e sui dividendi a carico del socio percipiente). Essa comporterà, infatti,

per un'ampia categoria di contribuenti una maggiore tassazione sugli utili distribuiti da società residenti in Italia, perché ne risulteranno penalizzati sia i soci-società di persone commerciali (ancorché quest'ultime abbiano come soci società di capitali), sia i soci-persone fisiche, sia gli enti non commerciali equiparati alle persone fisiche, per i quali tutti – come si è detto – l'esenzione è limitata al 60% dei dividendi percepiti. In particolare, quanto ai soci-persone fisiche, il risparmiatore che detiene partecipazioni non qualificate subirà sempre la ritenuta obbligatoria del 12,5% e non avrà più l'alternativa della tassazione con il credito d'imposta, più favorevole soprattutto con aliquote IRPEF basse. Chi detiene invece partecipazioni qualificate subirà la doppia imposizione sul 40% dei dividendi (è questo il caso degli imprenditori che esercitano la loro attività tramite una società di capitali). Quanto poi agli enti non commerciali (associazioni, fondazioni, sindacati, partiti, ecc.), essi, non potendo più fruire del credito d'imposta, non potranno nemmeno neutralizzare completamente la doppia imposizione dei dividendi erogati dalle società partecipate per il cui tramite esercitano attività economiche. Pagheranno, infatti, il 33% sul 40% del dividendo⁶⁷.

La giustificazione dell'abolizione del credito d'imposta sta principalmente nel fatto che il vecchio sistema sarebbe in contrasto con il Trattato UE, discriminando esso tra società residenti in Italia e società non residenti, nel senso che solo gli utili distribuiti dalle prime godono del credito. Non sono, però, ben spiegati i motivi di politica economica che hanno indotto ad ovviare a questo inconveniente preferendo *tout court* la radicale soluzione alternativa dell'abolizione del credito d'imposta. Ricordo che, a livello comunitario e con riferimento ai gruppi di società europei, è già applicabile la direttiva madre-figlia, che prevede l'esenzione al 95% degli utili ricevuti da una controllata residente in un altro Stato membro, e che in ogni caso vigono numerosi trattati bilaterali contro le doppie imposizioni che concedono reciprocamente il credito d'imposta sui dividendi provenienti dall'altro Stato contraente.

Ciò non vuol dire, ovviamente, che non siano opportune delle iniziative comunitarie e nazionali che eliminino in modo generalizzato le indicate possibilità di discriminazione tra residenti e non residenti. Ai fini di mantenere una piena neutralità, le soluzioni potevano essere anche altre, meno traumatiche: si poteva pensare,

ad esempio, all'estensione su base unilaterale del credito agli utili provenienti da società residenti in altri Stati membri (in verità, abbastanza onerosa) o all'adozione di meccanismi che, pur non abbandonando il sistema del credito d'imposta, ponessero rimedio alla discriminazione⁶⁸. In questa ottica anche l'abolizione del credito d'imposta e l'esenzione dei dividendi potrebbero naturalmente rappresentare valide soluzioni, a condizione, però, che siano costruite in modo tale da evitare la denunciata discriminazione tra soggetti residenti. A tal fine bisognerebbe quanto meno applicare il regime di totale esenzione anche a tutti quei soggetti più sopra indicati, non aventi la veste di società di capitali, che detengono partecipazioni rilevanti, che esercitano cioè la loro attività tramite società strumentali. Insomma, bisognerebbe evitare che per porre rimedio ad una discriminazione con i non residenti si produca una discriminazione tra gli stessi residenti.

9.3. Quanto alla detassazione delle plusvalenze (e alla corrispondente indeducibilità delle minusvalenze), indubbiamente essa è la necessaria conseguenza dell'esenzione dei dividendi e, ancora più a monte, dell'abolizione del credito d'imposta. Il maggior valore espresso dalle plusvalenze è dovuto, infatti, in larga misura (ma non sempre) all'accumulazione di utili a riserva, e cioè di utili che, come dividendi, non sono più soggetti a tassazione e, quindi, non devono essere tassati neanche se assumono la forma di plusvalenze⁶⁹.

Il disegno è perciò abbastanza coerente in via di principio. Anche qui, però, non sembra che in termini concreti la neutralità venga pienamente rispettata, perché la detassazione è limitata a quelle plusvalenze derivanti dalle cessioni di partecipazioni immobilizzate, con la conseguenza di attuare un'ingiustificata discriminazione tra il regime di tali plusvalenze e quello delle plusvalenze derivanti dalle cessioni di partecipazioni non immobilizzate e di aziende o rami d'azienda. Queste ultime, infatti, nel nuovo sistema verranno pienamente tassate, mentre attualmente scontano solo un'aliquota ridotta del 19%. La risposta a questa osservazione è stata che, se si vuole fruire del nuovo regime di esenzione delle plusvalenze è sufficiente cedere le partecipazioni e non l'azienda e, comunque, porre in essere operazioni volte a trasferire in una società gli *assets* per poi cedere le partecipazioni. Ma si tratta di una replica non soddisfacente, da *tax planner*. Il legislatore non può incentivare il conferimento di *assets* in società solo per

consentire agli operatori di avere i vantaggi fiscali della riforma. La norma, infatti, deve prevedere un sistema che sia non discriminante e distorsivo «a bocce ferme».

È vero che a fronte della tassazione delle plusvalenze da cessione d'azienda a carico del cedente è riconosciuto al cessionario il diritto di dedurre il maggior costo fiscale attraverso l'ammortamento, ma è anche vero che questo effetto non comporta una compensazione del carico fiscale, essendo i due soggetti distinti: il cessionario ha il diritto di detrarre, il cedente ha lo svantaggio di pagare le imposte. Per ovviare a tale inconveniente si è opposto anche qui un argomento di tipo economico-strategico. Si è detto che, quando si fissa il prezzo di vendita dell'azienda, si sconta tra le parti che il cessionario avrà il vantaggio dell'ammortamento e il cedente lo svantaggio dell'imposta. Ma anche questo argomento non è convincente, perché non si può scrivere una norma presupponendo un patteggiamento tra le parti relativamente al carico fiscale.

La discriminazione si aggrava e diviene vera e propria irrazionalità ed incoerenza laddove si costruisce il sistema di esclusione d'imposta negando integralmente la deducibilità delle svalutazioni delle partecipazioni sia nel caso di partecipazioni immobilizzate sia in quello di partecipazioni «a magazzino». Mentre, infatti, corrisponde a un principio di ragionevole simmetria precludere la deducibilità delle svalutazioni di un cespite – quello appunto immobilizzato – il cui aumento di valore, grazie alla norma di esonero, è fiscalmente irrilevante; non è invece in alcun modo comprensibile – ed è sintomatico di una irragionevole distribuzione del carico fiscale – rendere irrilevante la svalutazione (e la rivalutazione) delle partecipazioni non immobilizzate, visto che queste nel nuovo sistema restano soggette a tassazione ordinaria. Si determina al riguardo una asimmetria di trattamento tra partecipazioni immobilizzate e quelle «a magazzino», la cui motivazione non è per nulla chiara, contraddice il principio di parità di trattamento e potrebbe comportare per alcuni soggetti un aggravio di carico strutturale. Il riferimento è, evidentemente e soprattutto, alla banche e alle imprese di assicurazione, le quali detengono notevoli quote di azioni non immobilizzate destinate appunto al *trading*, sono soggette a discipline settoriali sui bilanci e, rispetto a società operanti in altri settori di attività, non godono della stessa facilità di scelta tra immobilizzare e non immobilizzare le partecipazioni. E ciò a non voler tener conto che l'asimmetria di trattamento tra partecipazioni immobilizzate e

quelle «a magazzino» crea, comunque, anche una difformità di regime con i titoli obbligazionari, le cui plusvalenze invece (da immobilizzazioni o da magazzino) sono sempre soggette a tassazione ordinaria.

Queste considerazioni possono essere generalizzate nel senso che il sistema della *participation exemption* comporta un aggravio della tassazione per tutte le plusvalenze relative a cespiti materiali (macchinari, impianti, immobili, brevetti, ecc.) e a operazioni di ristrutturazione societaria (fusioni, scorpori, cessioni di aziende e rami di azienda), che si contrappone all'alleggerimento della tassazione delle plusvalenze da partecipazioni immobilizzate⁷⁰.

9.4. Anche il regime del consolidato nazionale di gruppo si pone in un rapporto di consequenzialità necessaria rispetto all'abolizione del credito d'imposta e, soprattutto, rispetto alla prevista indeducibilità delle svalutazioni. La compensazione delle perdite e degli utili infragruppo che la tassazione consolidata comporta è infatti, né più né meno, sostitutiva della soppressa deducibilità delle svalutazioni. Ciononostante, il regime del consolidato, così come delineato nel decreto legislativo, non convince appieno quanto alla sua compatibilità comunitaria, perché consente la compensazione degli utili e delle perdite solo tra società residenti in Italia (e cioè nello Stato membro che ha adottato il consolidato), senza estendersi alle società del gruppo aventi sede in altro Stato membro. Se si vuole evitare che il consolidato divenga un fattore di discriminazione rispetto alle imprese del gruppo non residenti e si ponga perciò come ostacolo al funzionamento del «mercato interno», si dovrebbe invece prevedere la puntuale applicazione delle stesse regole di consolidamento nazionale a tutte le società partecipate aventi sede in altri Stati membri.

9.5. Poiché è difficile pensare che effetti così discriminatori non siano frutto di scelte meditate e consapevoli, l'unica motivazione che può darsi di un siffatto regime è quella, squisitamente politica, di voler privilegiare le società finanziarie aventi la veste di *holding* rispetto a quelle produttive, industriali, bancarie e assicurative. Se è così, devo però confessare che non mi è per niente chiaro quale sia il «modello di crescita» cui si è ispirata la riforma della tassazione societaria e come tale riforma possa operare per raggiungere organicamente gli obiettivi – da tutti condivisi e dallo stesso

Governo conclamati – di incentivare gli investimenti e di rafforzare la struttura produttiva.

Non dico con ciò che non si debbano o non si possano fare interventi fiscali sul sistema delle imprese ai fini soprattutto di detassazione utilizzando anche il modulo teorico della *participation exemption* e suoi corollari. Intendo solo sottolineare che nel sistema adottato dalla nuova normativa tutti questi interventi sembrano più che altro costruiti intorno alla scelta originaria di sopprimere il credito d'imposta e solo per rispondere al *diktat* comunitario di evitare la discriminazione con i non residenti. Dietro a tale scelta non sembrano emergere con limpidezza né un progetto economico, che non sia quello prevalente della «via finanziaria» allo sviluppo né, comunque, una linea di politica fiscale più rispettosa dei principi di uguaglianza e di neutralità e più mirata a sostenere, senza eccezioni, le attività produttive nazionali anziché quelle finanziarie, le singole imprese operative anziché le *holding*. E se una redistribuzione deve avvenire ai fini fiscali all'interno del comparto produttivo, essa dovrebbe semmai tenere in maggior conto la realtà positiva delle piccole e medie imprese introducendo, a protezione delle stesse (ma anche ai fini della loro emersione), in via permanente e fisiologica un'aliquota di tassazione ridotta, sganciata da improbabili, contingenti meccanismi premiali e di patteggiamento; come sta avvenendo con il concordato preventivo varato con l'art. 33 del d.l. 30/9/2003 n. 269 collegato alla legge finanziaria per il 2004.

10. È evidente che anche l'insieme degli interventi di politica fiscale da me proposti e sinteticamente illustrati *sub* par. 6 comporterebbe una riduzione della pressione fiscale, se non pari, molto vicina in termini quantitativi a quella che conseguirebbe se fosse pienamente attuata la riforma fiscale che qui si discute. È da escludere, infatti, che la maggiore tassazione sulle rendite finanziarie e sui fattori inquinanti e (se del caso e quando la congiuntura lo permetterà) sul consumo possa compensare il minor gettito conseguente alla detassazione delle famiglie e delle imprese.

Ho già detto al riguardo che ritengo non solo giusto, ma anche necessario che si realizzi una siffatta detassazione, insieme naturalmente a una forte semplificazione degli attuali onerosi adempimenti tributari. Tengo però a sottolineare che, pur considerando una maggiore crescita l'unica strada virtuosa per ridurre il rapporto

debito-PIL, tuttavia non credo che la riduzione possa essere decisa da un giorno all'altro a discapito della giustizia sociale. In momenti, come questi, di bassa congiuntura essa può essere solo inserita tra gli obiettivi prioritari e non può comunque essere decisa a svantaggio di necessarie politiche di protezione sociale e rinunciando a realizzare sinergie tra sviluppo economico e sviluppo sociale. Coerentemente a quanto argomentato in via teorica nei parr. 1 e 2 sul rapporto tra tassazione e diritti proprietari, il tema dei «tempi» della riduzione della pressione fiscale – e, quindi, di attuazione della riforma del sistema tributario – dovrebbe essere posto concretamente in questi termini espliciti e correlati alle politiche della spesa: prima si stabilisca, nelle opportune sedi politiche e ai diversi livelli decisionali, quale ragionevole ed efficiente *welfare* dello «sviluppo umano»⁷¹ e quali tipi e livelli di servizi pubblici⁷² vogliamo e poi, in relazione alla spesa che ne consegue, si determini l'entità del finanziamento a mezzo tributi e, perciò, i limiti della tassazione nonché l'entità e i tempi della sua riduzione. Questa conclusione può considerarsi, forse, per certi versi ovvia se non banale, ma non è così; perché esiste una forte corrente di pensiero – non solo di stampo neoliberista – che considera istintivamente il fattore fiscale e, in particolare, l'esigenza di ridurre la pressione fiscale un valore in sé, che giustifica da solo politiche alternative di riduzione «forzata» della spesa pubblica.

Dovrebbe essere invece rimesso all'abilità, al fiuto e (diciamo così) alla sensibilità sociale della classe politica al Governo cogliere il momento migliore per realizzare gradualmente le necessarie politiche di detassazione funzionali allo sviluppo economico. Nell'attesa, sta ad essa di operare selettivamente concependo, in alternativa, politiche redistributive – fiscali e non – a invarianza di gettito complessivo e, soprattutto, assumendo forti iniziative di recupero dell'ingente evasione. Cosa che finora non si è fatto con grande convinzione. Da una parte, infatti, si è correttamente abbandonato il proposito di realizzare improbabili politiche di *supply side economics* per raggiungere l'obiettivo di rilanciare la stagnante economia attraverso la riduzione della pressione fiscale⁷³. D'altra parte, però, si è seguita in gran parte la via opposta della politica disorganica dei condoni e dei concordati preventivi triennali, che presuppone scelte etiche a dir poco discutibili e una (quasi) «comprensione» per il fenomeno evasivo e per la «normalizzazione» delle basi imponibili.

III. *Giustizia sociale e giustizia fiscale fra decentramento e globalizzazione*

11. Riprendendo il discorso sull'etica della tassazione svolto nei paragrafi iniziali, il principale messaggio che, attraverso queste riflessioni sui contenuti della riforma fiscale, mi sento di dare non collima con quello, antistatale e *antiwelfare e workfare state*, trasmesso con la relazione alla legge delega. È, succintamente e in termini molto astratti, il seguente.

11.1. Da un lato e nello spirito della nostra Costituzione, dovrebbe essere la giustizia sociale – e, perciò, le dimensioni ragionevoli di un *welfare mix* non produttivistico (quali definite dai processi democratici decisionali) – piuttosto che la giustizia fiscale e la tutela dei diritti proprietari in sé, il valore etico che guida la politica fiscale. La società italiana, come quella di qualunque altro paese europeo, ha infatti ancora bisogno di un sistema di *welfare*, sia pure aggiornato e fortemente modernizzato, che garantisca sicurezza collettiva e individuale (nello sviluppo economico). Ed è proprio la natura solidaristica e tendenzialmente universalistica di tale sistema che impone di far dipendere i contenuti e l'entità della riforma tributaria in gran parte dal grado di giustizia sociale che si intende perseguire. In questa ottica i «mezzi», e cioè i tributi, se inseriti in un sistema coerente e ragionevole, sono neutrali o addirittura ambivalenti; sono invece i «fini» da perseguire a fare la differenza, a soddisfare l'esigenza etica.

Dall'altro lato, i diritti proprietari sono relevantissimi, ma sono pur sempre solo un dato convenzionale, essendo essi in larga misura il prodotto anche di politiche fiscali da valutare secondo lo standard costituzionale dell'uguaglianza, della coerenza e, come si è appena detto, della giustizia sociale distributiva⁷⁴. Non possono, cioè, essere assunti come *baseline* esclusiva per determinare quali tasse siano giuste e, perciò, per definire i limiti di finanziamento delle spese.

Se, quindi, con riguardo alla Costituzione italiana la capacità contributiva di cui all'art. 53 si risolve – come ho tentato di dimostrare *sub* par. 3 – in un mero criterio di riparto tra i consociati che, nella individuazione delle posizioni differenziate dei singoli contribuenti, ubbidisce solo alle regole dell'equità e della ragionevolezza (in ciò consiste la *giustizia distributiva*), da ciò non può non conseguire l'altro corollario nella compressione della compo-

nente solidaristica quale elemento strutturale della capacità contributiva stessa. Ciò, beninteso, non nel senso che la solidarietà non sia affatto rilevante nell'interpretazione dell'art. 53, 1° comma, ma nel senso che la capacità contributiva non può definirsi come capacità economica solidaristica. La solidarietà, in altri termini, pur essendo fuori dalla nozione di capacità contributiva, rileva comunque ai fini della *giustizia redistributiva* e della progressività (di cui al 2° comma dell'art. 53), e cioè ai fini della funzionalizzazione del prelievo tributario al concorso alle pubbliche spese e, perciò, della giustificazione funzionale del dovere contributivo. Il che è come dire che la giustizia del «mezzo»-tributo è data in sé esclusivamente dalla coerenza e dalla razionalità delle scelte legislative *ex art. 3 Cost.* e che è, invece, la giustizia del «fine» perseguita con tale «mezzo» che si arricchisce dell'elemento solidaristico ed è tanto più ampia quanto più soddisfa le primarie esigenze sociali di redistribuzione solidaristica.

È su questa base teorica e con questo vincolo logico – ma ovviamente anche senza trascurare i delicati problemi contingenti di finanza pubblica nazionale e internazionale legati alla globalizzazione e all'incipiente federalismo – che gli organi rappresentativi dovrebbero costruire i sistemi fiscali da applicare *day to day* nel «mondo reale». Con la speranza che, rinunciando ad acquisire un facile consenso e prendendo l'esempio dai nostri Padri Costituenti, essi spostino il dibattito politico da problemi tipo «quanto di ciò che è mio lo Stato può prelevare sotto forma di tributo» a problemi tipo «come e attraverso quale via le leggi dello Stato, incluse quelle fiscali, possono ragionevolmente determinare ciò su cui debbo contare come mio».

11.2. È anche per le ragioni finora esposte che la Convenzione europea non dovrebbe ignorare la materia tributaria specie se, come credo, la UE dovrà dotarsi in futuro di una qualche entrata tributaria propria. Se non altro perché, se la garanzia dei tradizionali diritti civili e sociali (i c.d. diritti di cittadinanza) troverà giustamente posto nella carta fondamentale dell'Unione europea, dovrebbero ragionevolmente trovarvi posto anche i correlati principi riguardanti le entrate proprie dell'Unione (penso, a es., a un'imposta europea di tipo federale espressione di uno spazio fiscale europeo), che di tali diritti fondamentali costituiscono il necessario risvolto realizzativo sul piano finanziario.

Se così è, credo che dovrebbe essere incluso nella Convenzione almeno il principio che definirei del consenso, da intendere nel senso, più pieno, che i prelievi tributari devono essere, da una parte, necessariamente e democraticamente deliberati dagli organi rappresentativi delle comunità destinatarie dei prelievi stessi e, dall'altra, attribuiti a titolo di concorso solidaristico e cooperativo dei cittadini dei singoli paesi alle spese comunitarie. Dove: *a*) il riferimento al consenso sta a significare che il prelievo, indipendentemente dallo strumento formale adottato, deve avere la sua legittimazione nella volontà del popolo e, comunque, di soggetti abilitati a imporre prestazioni patrimoniali; *b*) il riferimento al concorso alle spese serve a connettere la giustizia fiscale (e cioè la giusta «compressione» della libertà individuale) a quella sociale, nel senso funzionale e unidirezionale di cui si è detto nelle pagine precedenti. Teoricamente non dovrebbe essere difficile ottenere ciò, essendo l'Europa orgogliosa delle sue tradizioni di solidarietà sociale, che hanno trovato rispondenza nello Stato sociale che tutti i paesi – quale che fosse il loro orientamento politico – hanno assunto come impegno ideale e programmatico: copertura sanitaria totale, istruzioni gratuite dall'asilo fino all'università, assistenza per i meno fortunati, sostegno ai disoccupati e altro hanno rappresentato un segno distintivo di questo impegno, fino a divenire fonte di identità e di orgoglio, specie se messa a confronto con l'esperienza degli USA⁷⁵.

Per ciò che a noi qui interessa, il problema in termini concreti è dunque vedere come questa «retorica» sociale possa tradursi in garanzie costituzionali forti sul piano soprattutto del finanziamento della spesa sociale europea, che è come dire sul piano della «capacità (re)distributiva». Voglio dire che, se la tutela dei diritti fondamentali rimane un assunto solo teorico e non si istituisce nell'ambito costituzionale una qualche correlazione tra prelievo tributario e giustizia sociale, il rischio – o, forse, per alcuni il vantaggio – è che gli elementi caratteristici dello Stato sociale continueranno a rimanere per la maggior parte nel quadro delle competenze e delle responsabilità degli Stati membri (anche se poi sarebbe l'UE a mettere in grado gli stessi Stati di distribuire le risorse nazionali all'interno dello schema del *welfare*). Se si volesse invece consentire all'UE di permettere e garantire *essa stessa* nella Costituzione europea una equa distribuzione, bisognerebbe allora porla formalmente nella condizione di farlo autonomamente (e

direttamente) esercitando in tal senso poteri normativi propri secondo schemi tendenzialmente federalisti.

Costituzionalizzare con queste garanzie effettive il tradizionale impegno europeo verso lo Stato sociale avrebbe effetto di sottrarre le problematiche sociali alla politica, collocandole sopra e al di là della normale dialettica parlamentare e delle manovre elettorali. Si tratterebbe, insomma, di progredire con decisione ben oltre lo schema della «zona di libero scambio» e di attuare una sorta di «dirottamento» costituzionale che, peraltro, non so quanto consenso – in questo momento storico e nell’attuale contesto sociale – possa raccogliere in Europa. Se, come temo, nella futura Costituzione europea non si assumerà un deciso e significativo impegno in questo senso⁷⁶, si perderà comunque una delle grandi occasioni per cristallizzare la specificità dell’Europa in un documento solenne che dovrebbe caratterizzare, almeno per questo secolo, un’epoca e un modo di essere di una società.

Indipendentemente da ciò, inserirei nella bozza di Costituzione europea quantomeno un riferimento al principio generale di coordinamento dei sistemi tributari nazionali, da attuare adottando possibilmente il criterio maggioritario⁷⁷. Non mi sembra, infatti, accettabile una lettura così (neo)liberista della Costituzione europea che vieti di far coesistere il principio fondamentale della libertà di concorrenza con quello di coordinamento dei singoli sistemi tributari. Libertà di concorrenza non significa, infatti, libertà assoluta di *tax competition*. Essa vieta solo la uniformizzazione delle legislazioni fiscali relative alle imposte sui redditi, e cioè in sostanza l’annullamento dell’autonomia normativa tributaria dei singoli paesi, ma non confligge affatto né con il mero raccordo e la conciliazione degli istituti tributari e delle basi imponibili né con la fissazione di un’aliquota comune minima. Il coordinamento delle legislazioni fiscali, in altri termini, dovrebbe essere in ogni caso assunto quale valore costituzionale comunitario, necessario per svolgere determinate politiche economiche e sociali egualitarie, per evitare l’asfissia finanziaria degli Stati nazionali – indotta dalla globalizzazione e, perciò, dalla volatilità delle basi imponibili e dalla concorrenza fiscale dannosa – e, in ultima analisi, per consentire il reperimento di risorse che garantiscano ai paesi associati accettabili livelli comuni di *welfare*.

Non vorrei che la mancata previsione di un suddetto principio e la implicita accettazione che ne consegue di una piena concor-

renza fiscale (che attualmente trova un tenue limite solo nella indecifrabile e macchinosa nozione di «concorrenza fiscale dannosa» e nella tutela dei principi fondamentali della libertà di stabilimento e di prestazione dei servizi e di non discriminazione assicurata dalla Corte di Giustizia) costituiscano una presa d'atto della subordinazione dell'Unione europea e degli Stati che la compongono alle sole esigenze dell'economia e dei mercati; e, quindi, siano anche sintomatiche di una certa perdurante tiepidezza dei Costituenti Europei verso le centrali problematiche (re)distributive di ordine sociale di cui ho finora trattato. Stante l'insufficienza, quale criterio di attribuzione delle competenze fiscali, tanto del principio di territorialità quanto di quello di residenza e stante la difficoltà di attuare direttamente politiche fiscali comuni redistributive, il coordinamento in parola, se divenisse un valore costituzionale, potrebbe davvero essere un prezioso strumento per tenere ferma la legittimità democratica dell'imposizione minata alle radici dal processo di globalizzazione e nello stesso tempo, per raccordare le politiche fiscali dei singoli stati membri.

12. Nella legge delega sulla riforma fiscale il Governo ha promesso agli imprenditori e ai professionisti e, in genere, a tutta la classe produttiva l'abrogazione dell'IRAP, e cioè di un'imposta sulla produzione che fornisce circa 30 miliardi di euro. In un primo momento sembrava avesse avuto l'idea di sostituirla con un inasprimento dell'IRPEF, ma questa idea – invero balzana – è subito rientrata per il semplice motivo che sarebbe stato quanto meno sconvolgente e, comunque, inaccettabile sul piano sociale e della più elementare equità porre questo ulteriore onere a carico di soggetti IRPEF, già così fortemente incisi.

12.1. Sembra ora che il Governo stia ripiegando, come obiettivo di medio e lungo termine, su una sostituzione dell'IRAP da perseguire attraverso la regionalizzazione dell'IRPEG. L'art. 3 della legge finanziaria per il 2003 parrebbe muoversi in questo senso, laddove attribuisce il gettito dell'IRPEG (ora IRES) alle singole Regioni in funzione della collocazione in esse degli stabilimenti e degli impianti produttivi. L'IRPEG dovrebbe, cioè, essere uno dei tributi erariali compartecipati dalle Regioni da ridistribuire tra le Regioni stesse secondo i criteri attualmente previsti per l'IRAP. Sarebbe dunque – ma non è certo – che l'IRPEG debba assorbire l'IRAP. Se

ciò avverrà, si aprirà però un buco nelle casse dello Stato derivante dal mancato afflusso del gettito IRPEG e si fa in ogni caso un passo indietro in termini di federalismo fiscale: la sostituzione di un tributo proprio, dalla rilevanza dell'IRAP, con una semplice partecipazione al gettito dell'IRPEG costituisce, infatti, un limite non indifferente dell'autonomia finanziaria delle Regioni.

Va in ogni caso rilevato che, indipendentemente dalla soppressione dell'IRAP, difficilmente l'IRPEG potrà essere trasformata in un'imposta regionale quanto al gettito. E ciò per la semplice ragione che – anche senza tener conto della sua indubbia natura di classico strumento della finanza centrale – la distribuzione regionale del suo gettito *procapite* risulterebbe molto più polarizzata tra le Regioni settentrionali e meridionali di quanto lo sia l'IRAP⁷⁸.

Non credo al riguardo che il c.d. emendamento Pagliarini⁷⁹ – secondo cui l'IRPEG andrebbe alla Regione dove l'impresa produce il suo reddito analogamente a quanto si fa ora con le basi imponibili dell'IRAP – possa superare questo non lieve inconveniente distributivo. Esso mi pare errato in quanto non tiene conto, da un lato, della differente base imponibile delle due imposte (profitti per l'IRPEG, somma di profitti, interessi e costi del lavoro per l'IRAP) e, dall'altro, della diversa intensità dell'utilizzo dei vari fattori produttivi nelle produzioni realizzate nelle singole Regioni. Per aversi identità di base imponibile e, soprattutto, identità di utilizzo dei fattori produttivi, bisognerebbe infatti che le tecniche produttive (ovvero la composizione o la proporzione tra salari o profitti) siano identiche tra le diverse Regioni. Solo in tal caso il criterio di riparto dell'IRPEG secondo l'allocazione dell'attività produttiva potrebbe riprodurre correttamente la attuale distribuzione tra Regioni del gettito IRAP. Ma questa eventualità è *per tabulas* di difficile, se non impossibile, verifica.

12.2. L'impressione che si ha dalla lettura non solo del richiamato art. 3, ma anche dall'insieme delle proposte legislative avanzate finora dal Governo in tema di riforma fiscale e di attuazione del nuovo Titolo V Cost., è che esso per ora sembra muoversi un po' a tentoni. Soprattutto sembra permanere una forte dissociazione tra il contenuto della riforma fiscale e quello del federalismo fiscale, indotta, da una parte, dalla scelta politica di limitare per ora l'intervento riformatore al solo sistema tributario statale e, dall'altra, da una certa incompatibilità tra le due riforme:

l'una, piena espressione della ideologia politica neoliberista della Casa delle Libertà, l'altra, ultimo «prodotto» parlamentare dell'incerto solidarismo liberale dei Governi di centro-sinistra.

La riprova di tale difficoltà di adeguamento sta nel fatto che – a parte i quasi necessitati interventi autoritativi, assunti dal Governo, di limitazione dell'autonomia tributaria regionale e locale, che hanno «bloccato» il potere di imposizione delle Regioni e degli Enti locali quanto alle addizionali IRPEF e IRAP – non è stato finora né previsto in via legislativa, né organizzato in via amministrativa un sistema centrale di monitoraggio e di controllo dell'andamento delle politiche fiscali, regionali e locali, tale da consentire un utile raccordo, in via di coordinamento per principi fondamentali (*ex art. 117, 3° comma, e 119, 2° comma*), tra tali politiche e tra esse e quelle statali; e soprattutto tale da evitare, in ultima analisi, il pericolo che la rafforzata autonomia impositiva dell'ente regionale o locale si risolva in un aggravamento incontrollabile della pressione fiscale complessiva.

Lo Stato certamente non deve intromettersi nelle scelte che le Regioni e gli Enti locali, nell'ambito della loro competenza, faranno ai sensi dell'art. 119 Cost. quanto ai tributi regionali e locali da stabilire e applicare. Ma, in mancanza di un senato federale, non potrà non fissare al più presto le linee generali del nuovo sistema di finanziamento all'insegna dei principi fondamentali cui fa rinvio il richiamato art. 117, 3° comma Cost.: primi fra tutti, quelli della unitarietà delle politiche macroeconomiche nazionali e della finanza pubblica nel suo complesso e quelli della non discriminazione e della razionalità e coerenza del sistema. Non può, in conclusione, operare come sembra stia operando ora, facendo cioè balenare la speranza di una riduzione della pressione fiscale, ma limitando tale speranza al livello statale (con conseguente riduzione del gettito a disposizione per le politiche sociali spettante allo Stato) e senza far nulla ancora per fissare principi che, nel garantire l'autonomia tributaria, evitino anche che la pressione cresca a causa di incontrollate politiche fiscali locali (inevitabilmente innescate anche dalla comprensibile avarizia del potere centrale in tema di trasferimenti e di compartecipazioni). La recente introduzione da parte della Regione Sicilia, senza contestazione costituzionale da parte dello Stato, di un tributo ambientale regionale sui metanodotti – il c.d. «tubatico» – *docet*.

13. Rileva, nell'idea di federalismo fiscale di cui è permeato il

nuovo Titolo V della Costituzione italiana – e di cui ho dato fuggevolmente conto nel paragrafo che precede⁸⁰ – la preziosa funzione statale di coordinamento per principi fondamentali del sistema tributario nel suo complesso e, quindi, delle potestà normative regionali e locali. Si è visto che tale funzione è prevista espressamente dai richiamati artt. 117, 3° comma e 119, 2° comma Cost. e, almeno nel disegno costituzionale da me accolto, si aggiunge a quella, altrettanto preziosa, di redistribuzione del carico fiscale da effettuare nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali (art. 117, 1° comma Cost.).

Qui voglio solo sottolineare in via conclusiva che queste due funzioni (di coordinamento e di redistribuzione) assumono grande importanza in un'ottica di ripensamento del ruolo dello Stato nazionale e di conseguente reazione agli eccessi neoliberisti di privatizzazione e smobilizzo dell'apparato pubblico. Esse sono, infatti, le uniche funzioni – insieme a quella di coordinamento comunitario – di cui uno Stato territoriale moderno difficilmente potrà privarsi in futuro anche nell'ipotesi in cui dovesse aggravarsi la sua crisi fiscale e dovesse ridursi vieppiù il suo ruolo per la concomitanza dei processi di globalizzazione e di decentramento. La deterritorializzazione della ricchezza e la progressiva perdita da parte dello Stato del controllo dell'economia, da una parte, e il federalismo con profili di devoluzione di stampo leghista (addirittura privato, secondo una recente proposta governativa, della potestà normativa concorrente ora prevista dall'art. 117, 3° comma Cost.), dall'altra, potranno pure rivelarsi in un futuro non molto lontano potenti fattori di riduzione della sovranità statale⁸¹; ma non potranno certo annullare quelli che sono, comunque, i capisaldi di uno Stato nazionale ancorché federale, e cioè la possibilità di svolgere politiche centrali sociali e di coordinamento.

Per cui l'unica via per allentare la morsa in cui la globalizzazione (dall'alto) ed il decentramento (dal basso) potrebbero serrare lo Stato – e per contrastare, di conseguenza, l'avvento di un'epoca dominata solo da rapporti di contratto-scambio (secondo una variante economicistica) e dal diritto delle organizzazioni internazionali (secondo una non so quanto più confortante variante cosmopolitica) – non può che essere quella di difendere strenuamente e potenziare il ruolo dello Stato di coordinatore, razionalizzatore e, insieme, redistributore dei carichi pubblici. Un acceso

liberista – come sicuramente è l'ispiratore della relazione governativa alla legge delega fiscale di cui si è qui discusso e come lo sono stati a suo tempo molti dei redattori delle fondamentali tavole comunitarie – può forse contrastare, nella sua ottica, la funzione dello Stato di regolatore del mercato; ma deve pur sempre prendere atto che in uno Stato moderno le funzioni di coordinamento e redistributive non cessano in ogni caso di avere una loro ragione d'essere – ed anzi si rafforzano – se le si connettono, come si deve, con l'obiettivo primario di garantire ai cittadini la giustizia sociale (e, in funzione di essa, quella fiscale) e, quindi, di fare della protezione dei c.d. «diritti di cittadinanza» e del loro finanziamento l'ultimo non rinunciabile baluardo della sovranità statale. Queste funzioni vengono esaltate e riqualificate in positivo dall'esigenza di promuovere ed attuare il processo federalista in un'ottica non competitiva, ma solidale e correlata con le politiche sociali macroeconomiche.

Insomma, il trasferimento di poteri e funzioni sia agli enti sovranazionali che ai livelli decentrati e la volatilità delle basi imponibili non significano necessariamente e sempre perdita di sovranità. Possono significare semplicemente – sul piano dei rapporti con l'UE – la necessità di ripensare uno Stato inserito in strutture comunitarie e internazionali la cui volontà, però, esso non subisce, ma concorre a determinare (e ad attuare nel proprio territorio) partecipando, ad esempio, sul piano fiscale al coordinamento delle basi imponibili e anche alla stessa istituzione di un tributo europeo. E soprattutto possono significare anche – sul piano della politica interna e dei rapporti con gli Enti locali e le Regioni – l'esigenza di avere uno Stato organizzato al suo interno in modo da garantire al meglio le necessarie protezioni sociali e delimitare l'area delle autonomie. Uno Stato, quindi, che per avere questi connotati non potrà che essere titolare dei pregnanti poteri di raccordo, di redistribuzione e di coordinamento su cui tanto ho insistito in queste pagine.

Dal punto di vista fiscale, può dunque identificarsi ancora un'apprezzabile sovranità dello Stato – latamente intesa come potestà normativa di prevedere, definire, istituire e applicare tributi – da esercitarsi sia direttamente funzionalizzando il sistema tributario nel suo complesso alle esigenze di finanziamento del *welfare state*, sia attraverso la partecipazione al coordinamento fiscale comunitario, sia attraverso il coordinamento per principi dei sistemi tributari

regionali e locali. In estrema sintesi – e nella prospettiva di un federalismo europeo e nazionale compiuto e maturo – l'idea che queste riflessioni suggeriscono è che, quantomeno riguardo alla funzione fiscale, lo Stato nazionale debba essere, *mutatis mutandis* e nel rispetto del principio di sussidiarietà:

– nei confronti dell'UE, ciò che le nostre Regioni un giorno dovrebbero essere, *ex* nuovo Titolo V Cost., rispetto allo Stato che esse compongono,

– nei confronti delle Regioni, ciò che l'UE dovrebbe essere rispetto allo Stato medesimo che vi partecipa.

Evidentemente questo è solo un astratto, schematico ordito istituzionale ispirato ad un (forse utopico) europeismo federalista e non nazionale: spetterà nei prossimi anni ai singoli Stati e agli organi comunitari confermarlo e riempirlo di contenuto. Ma di questa problematica, dei principi che dovrebbero essere fissati e gradualmente attuati per affrontarla e, in ogni caso, per cominciare a dipanare il groviglio in cui lo Stato impositore è rimasto impaniato non si rinviene alcuna traccia nel progetto governativo di riforma fiscale in fase di attuazione «modulare».

Note

¹ L'obiettivo del Governo è la riduzione di 2,5 punti di PIL tra il 2002 e il 2006 (20 miliardi di euro in meno rispetto al dato tendenziale del 2006).

² Sul punto mi permetto di rinviare alle più dettagliate considerazioni svolte nelle mie audizioni alla Commissione Finanze della Camera sul d.d.l. delega sulla riforma fiscale e sullo schema di d.lgs. attuativo dell'art. 4 di detta delega (relativo all'IRES), rispettivamente, in «Il Fisco», documentazione, n. 10/2002, fasc. 2, pp. 1290 ss. e in «Rass. Trib.», n. 5/2003, pp. 1661 ss.

³ Questo pensiero balena anche dallo stesso approccio che – almeno in un primo momento – il Trattato di Roma ha avuto verso la funzione fiscale nell'ambito, prima, della CEE e, ora, della UE: l'essere essa rilevante solo ai fini della creazione del mercato comune (e da qui, quindi, la necessità di armonizzare solo le accise e l'IVA); l'essere, invece, del tutto irrilevante quanto alle imposte sui redditi o, meglio, rilevante solo nell'ipotesi in cui l'applicazione di tali imposte comporta distorsione della concorrenza e disturba, perciò, il funzionamento del mercato. Questa posizione iniziale dei sottoscrittori del Trattato è, però, comprensibile – e per certi versi giustificata – nell'ottica (allora) ristretta dell'erezione di un solo mercato unico europeo e, perciò, solo di una zona di libero scambio. Ora, non ha in verità più molto senso per l'UE economicamente (e politicamente) più coesa alle soglie di una Costituzione europea che dovrebbe sancire il passaggio dall'Europa dei mercati a quella dei diritti. Ma di ciò tratterò ampiamente più avanti *sub* par. 9 e 11.

⁴ E ciò, sia che si perseveri negli – almeno a mio avviso – superati schemi interpretativi basati sulla contrapposizione (tensione) tra libertà e uguaglianza e sulla distinzione tra libertà positive e libertà negative, sia che si prenda più correttamente atto dell'inevitabile intreccio tra i diversi tipi di diritti e si neghi, perciò, l'esistenza di una differenza ontologica tra diritti di libertà e «diritti sociali» (su ciò vedi A. Sen, *La libertà individuale come impegno*

sociale, Bari, 1998, pp. 10-11 e, recentemente, con riferimento all'ordinamento italiano, A. Pace, *Eguaglianza e libertà*, in «Politica del Diritto», n. 2/2001, p. 155).

⁵ Per un approfondimento di questa tematica rinvio a G. Orsoni, *Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu?*, in «R.F.F.P.», n. 29/1990.

⁶ V. John Locke, *The second treatise of civil Government*, 1690, cap. 5, trad. it. *Due trattati sul Governo*, Torino, 1960, la cui difesa dei diritti individuali di proprietà aveva però allora, come apprezzabile obiettivo, la liberazione dell'individuo dal «potere feudale e da quello arbitrario» del sovrano. È nota al riguardo la sua asserzione: «every person has a property in her own person and her labour».

⁷ Secondo la configurazione «assolutista» di T. Hobbes, *Leviathan*, 1651.

⁸ La conseguenza nell'epoca moderna di questa impostazione è naturalmente l'adomesticamento del Leviatano, e cioè la riduzione relevantissima della sovranità e, quanto al fisco, della potestà impositiva statale. Per un quadro di sintesi di queste teorie (viste, peraltro, nell'ottica del federalismo competitivo europeo) rinvio ad A.M. Petroni, *L'analisi economica del federalismo e la sua applicazione alla struttura costituzionale dell'UE*, in A.M. Petroni (a cura di), *Modelli giuridici ed economici per la costituzione europea*, Bologna, 2001, pp. 193 ss.

⁹ Mi riferisco naturalmente al libertarismo della *de-regulation*, della lotta all'imposizione fiscale, dell'antiegualitarismo, del diritto di eredità senza tassazione così ben descritto da P. Vaniglione, nel suo *Il libertarismo. La teoria, gli autori, le politiche*, Soveria-Mannelli, 2003.

¹⁰ Almeno del primo Nozick di *Anarchy, State, and Utopia*, New York, 1974, *passim*, trad. it. *Anarchia, Stato e utopia. I fondamenti filosofici dello «Stato minimo»*, Firenze, 1981.

¹¹ Che in questa ottica può definirsi «negativa» secondo la nota ricostruzione di Isaiah Berlin, e cioè libertà come assenza di impedimento alle azioni e al possesso di un individuo da parte di altri individui e dello Stato.

¹² Cfr. D. Hume, *A treatise of Human Nature*, 1739, Book III, part. II, pp. 470-471, trad. it. *Trattato della natura umana*, in *Opere filosofiche*, vol. I, Bari, 1992.

¹³ Sulle teorie egualitariste mi limito a rinviare alla efficace sintesi fatta da E. Somaini, *Uguaglianza-teoria, politiche, problemi*, Donzelli, 2002, *passim*, e sul punto specifico del rapporto tra libertà, proprietà e uguaglianza, a D. Zolo, *Libertà proprietà e uguaglianza nella teoria dei diritti fondamentali*, in C. Ferrajoli (a cura di) *Diritti fondamentali*, Bari, 2001, pp. 60-73.

¹⁴ Cfr. J. Rawls, *A theory of justice*, Cambridge, MA, 1999, pp. 19-26, trad. it., *Una teoria della giustizia*, Milano, 1998, 1993⁵. L'origine sicuramente kantiana e, quindi, astrattamente deontologica del pensiero di Rawls non esclude, infatti, che questo filosofo critichi dell'idealismo trascendentale kantiano proprio l'aspetto metafisico relativo alla neutralità e all'indipendenza del soggetto deontologico. E lo critichi con argomenti che, pur non coincidendo del tutto con l'obiezione sociologica consequenziale di Hume e con l'idea di uomo sociale e «condizionato» che questi sostiene, fanno derivare i «principi primi» e i «diritti fondamentali» da un'ipotetica situazione di scelta (la c.d. «posizione originaria») caratterizzata da condizioni destinate a produrre un risultato determinato, «adatto a esseri umani, reali e sociali» (e non al soggetto astratto e incorporeo di Locke e, soprattutto, di Kant). Come dice bene M.S. Sandel (*Il liberalismo e i limiti della giustizia*, Milano, 1994, 1, pp. 23-24), nel pensiero di Rawls hanno prevalenza «non il regno dei fini, ma le comuni condizioni di giustizia (...) non un futuro morale sempre sfuggente, ma un presente saldamente impiantato nella condizione umana» che «offre così alla giustizia la sua occasione». Caratteristiche, queste, che hanno portato Mark Hurbert a ritenere che il pensiero di Rawls non è nella sostanza strettamente deontologico e, se lo è, «è una deontologia con il volto di Hume». Da qui l'idea della «persona» o dell'«io» di Rawls, come soggetto nel quale confluiscono interessi che sono «di un io», ma non sono «interni all'io», secondo la formula rawlsiana (molto vicina al pensiero consequenzialista) del «disinteresse reciproco» e della «distinzione tra ciò che sono io e ciò che è mio». Come dire che la cosa di cui il soggetto è proprietario appartiene a lui, è «sua», ma non è «connaturata a lui», non è «lui».

¹⁵ Cfr. R. Dworkin, *Equality of welfare and equality of resources*, in *Sovereign virtue*, Cambridge, MA, 2000, p. 512.

¹⁶ Cfr. A. Sen, *On economic inequality, Enlarged edition*, con J.E. Foster, Oxford, 1997; *La libertà individuale come impegno sociale*, Roma-Bari, 1997, pp. 25 e 76.

¹⁷ Che è come dire con l'idea di libertà individuale compatibile con la «uguale» libertà degli altri.

¹⁸ Di cui si dà conto nella nota 13.

¹⁹ È questa la visione tendenzialmente ugualitaria del *welfare state* che viene definita dello «sviluppo umano».

²⁰ Il mercato, cioè, considerato libero solo in quanto privo di vincoli giuridici (contro questa tesi, direi eccessivamente e ingenuamente liberista, vedi le belle pagine di N. Irti, *L'ordine giuridico del mercato*, Roma-Bari, 1998).

²¹ Cfr. J. Stiglitz, *Economics of the public sector*, New York, 2000.

²² Questo autore descrive magistralmente lo «svuotamento» della nozione di proprietà come conseguenza dell'espandersi (non solo del *welfare state*, ma anche) del mercato, in *Il futuro del capitalismo*, Milano, 1997, p. 305.

²³ T. Nagel, L. Murphy, *The Myth of ownership, Taxes and Justice*, Oxford, 2002, ripresi in Italia da L. Pennacchi, *Tasse, Governo e demagogia*, in «l'Unità», 9/7/2002.

²⁴ Sulla teoria delle decisioni o scelte collettive si veda A. Sen, *Choice, Welfare and Measurement*, Oxford-Cambridge, MA, 1982 (trad. it., *Scelta, benessere e equità*, Bologna, 1984).

²⁵ Così uno degli economisti pubblici italiani che ha dimostrato più sensibilità per queste tematiche, L. Bernardi, *Imposte giuste, giuste giustizie e riforme impossibili*, in «Politica Economica», n. 3/2002, pp. 585 ss.

²⁶ Così ancora L. Bernardi, *op. ult. cit.*, p. 587.

²⁷ È appena il caso di ricordare che l'intervento dell'operatore pubblico nel mercato si rende necessario proprio per i fallimenti del mercato stesso laddove questo non produce beni e servizi pubblici che i cittadini pure richiedono, laddove esso opera per accelerazioni e frenate improvvise, laddove dà luogo ad una distribuzione del reddito che i cittadini non ritengono accettabile, laddove produce uno sviluppo squilibrato nelle diverse parti del paese.

²⁸ La definizione è di R. Dworkin, *Taking rights seriously*, London, 1977a.; trad. it. *I diritti presi sul serio*, Bologna, 1982.

²⁹ S. Cassese, *L'arena pubblica. Nuovi paradigmi per lo Stato*, in «Riv. Trim. Dir. Pubbl.», n. 3/2001, p. 601.

³⁰ Senza, tra l'altro, così risolvere la contraddizione derivante dal fatto che i diritti (fondamentali) di proprietà possono essere ceduti attraverso atti di autonomia negoziale e, perciò, non hanno quel carattere di assolutezza e personalità proprio degli altri fondamentali diritti effettivamente connaturati alla persona in quanto tale (ad es., diritto alla salute e a una adeguata alimentazione).

³¹ Dice al riguardo J. Bentham (*The theory of legislation*, Oxford, 1931, p. 113) che «la proprietà privata e il diritto nascono insieme e muoiono insieme. Prima che la legge la riconoscesse, la proprietà non esisteva; toglie le leggi e ogni tipo di proprietà cessa di esistere».

³² Di «libera iniziativa e di mercato immessi in un quadro di regole, compresi i tributi e i trasferimenti redistributivi», parla – ispirandosi soprattutto ad A. Turner (*Just capital. The liberal economy*, London, 2001, trad. it. *Just capital. Critica del capitalismo globale*, Bari, 2002) – R. Dahrendorf (in *Libertà attiva*, Bari, 2003, pp. 3-20), il quale aggiunge che «grazie alle quali (regole) l'economia può essere portata a servire fini e scopi di più ampio respiro», dando così luogo ad una sorta di «liberalismo di mercato della redistribuzione» o «con dotazione di base».

³³ L'ordinamento giuridico non solo garantisce la proprietà nel senso, di cui finora si è detto, di «crearla» e di darle una definizione. Va anche oltre perché lo Stato sopporta dei costi per tutelarla e difenderla, costi che sono posti a carico del sistema fiscale. L'affidabilità di compravendite e transazioni dipende, infatti, anche da quanto lo Stato può prelevare dai propri cittadini per consentire loro il miglior godimento dei diritti proprietari. E ciò può arrivare fino al punto di fargli sostenere costi tali «da mettere

in diretta concorrenza la tutela delle proprietà con i programmi di assistenza sociale e il relativo onere» (così S. Holmes, C.R. Sunstein, *Il costo dei diritti, perché la libertà dipende dalle tasse*, ed. it., Bologna, 2000, pp. 37, 53, 65, 66 e 119).

³⁴ Cfr. T. Nagel, L. Murphy, *The myth of ownership*, cit., pp. 40-78.

³⁵ V. par. 1.2. e, in particolare, nota 12.

³⁶ Sono queste normalmente delle regole formali, erette a sistema e prodotte democraticamente dalle istituzioni giuridiche, statali e sopranazionali. Ma – come ho già detto nel testo (par. 1.2.) – non è escluso che dette regole possano essere anche informali, e cioè corrispondere a quelle nuove forme di «decentramento giuridico» di carattere appunto informale, adattivo e teleologico (le c.d. *soft laws*) indotte dalla globalizzazione ed espressive, a volte, più del mercato autoreferente – e, quindi, di valori diversi da quelli sociali (ad esempio la c.d. *lex mercatoria*) – che della volontà parlamentare trasfusa nella legge (sul punto rinvio alle interessanti considerazioni di M.R. Ferrarese, *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, 2000, pp. 90, 91 e 92). Sulla inconciliabilità sotto questo profilo degli schemi individualistici della proprietà intesa come diritto naturale si veda, oltre agli autori citati alle note 14 e 21, M.J. Horwitz, *The transformation of the american law, 1870-1960*, Oxford, 1992, pp. 156-157.

³⁷ V. il mio *IRAP e principio di capacità contributiva*, in «Giur. Comm.», n. 2/2002, I, p. 131.

³⁸ Questa dottrina, pur ritenendo costituzionalmente legittima la tassazione solo se ha per oggetto fatti economici patrimonialmente rilevanti, non sembra tuttavia – almeno consapevolmente – ragionare a tal fine in termini di necessaria identità tra persona e diritti proprietari. Tra i tanti autori che si sono espressi nel senso della incostituzionalità dei tributi non retti dal principio di appartenenza mi limito a richiamare qui F. Moschetti, Relazione al Convegno su «Irap, imprese e lavoro autonomo» svoltosi a Pisa il 12 maggio 1999, atti allegati a «Il Fisco», n. 29/1999, p. 10009; G. Falsitta, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in «Riv. Dir. Trib.», 1997, I, pp. 500 ss., che hanno prospettato l'incostituzionalità del prelievo con riferimento appunto a una imposta, quale l'IRAP, che ha per oggetto l'organizzazione produttiva e cioè un'entità che, seppur economicamente valutabile, non esprime un valore patrimoniale al netto (imputabile al soggetto passivo) corrispondente al valore della produzione.

³⁹ Cfr. J. Rawls, *op. cit.*, *passim*.

⁴⁰ Cfr. J. Stiglitz, *Economics of the public sector*, cit., *passim*.

⁴¹ Cfr. R.J. Arneson, *Eguaglianza ed eguali opportunità di benessere*, in *L'idea di eguaglianza*, Milano, 2001, p. 164.

⁴² Cfr. T. Nagel, *Equality and priority*, New York, 1991, Chapter 10.

⁴³ Cfr. P. Krugman, *Meno tasse per tutti?*, ed. it., Milano, 2001, pp. 25, 106, 119.

⁴⁴ Sono invece meno presenti o nient'affatto presenti nel Trattato dell'UE per la sua origine diciamo così mercatistica, ma che – ora – dovendo munirci di una Costituzione europea, avente valore giuridico vincolante, dovremmo forse fare nostri e trasferire dai singoli Stati all'Unione europea.

⁴⁵ In questa ottica hanno perciò ragione coloro che ritengono che la nostra Costituzione è una delle carte fondamentali dei Paesi occidentali più avanzate e che più si prestano a raggiungere gli obiettivi di ridurre – attraverso l'intervento dello Stato – le quote di reddito individuale e degli stessi beni posseduti da cittadini «in cambio» di una maggiore disponibilità non solo di risorse sociali, ambientali e di tempo libero (secondo lo schema puro dello Stato redistributore), ma anche di autodeterminazione personale (secondo lo schema egualitario indicato da A. Sen).

⁴⁶ «Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie: (...) lett. e) (...) sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie».

⁴⁷ Comma 3°: «La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante»; comma 4°: «Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti (tributi propri, partecipazioni a tributi erariali e fondo perequativo *ndr.*) consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite»; comma 5°: «Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo

esercizio dei diritti della persona (...) lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni».

⁴⁸ Sul punto rinvio alle considerazioni di M.L. Torchia, *Politiche redistributive, processi di privatizzazione e diritti sociali nella riforma del welfare*, Relazione al Convegno «Verso nuove forme di welfare», svoltosi a Stresa il 26-27 aprile 2002.

⁴⁹ Ciò, almeno, da un punto di vista prettamente giuridico-costituzionale (sul punto rinvio alle considerazioni da me svolte in *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979, pp. 107 e 114-118). Non ignoro, invece, che per gli scienziati delle finanze il principio di capacità contributiva e il criterio del beneficio convivono anche negli assetti centralizzati e sono teorizzati come presupposti fondamentali dell'imposizione. Il problema, per quel che mi è sembrato di capire, è quello del loro bilanciamento. Se si assume la versione «beneficio globale» di De Viti De Marco ne consegue addirittura che il beneficio coincide con la capacità contributiva e, di conseguenza, in questa accezione la maggior parte delle entrate dei sistemi tributari medesimi finiscono per essere fondate sui criteri del beneficio.

⁵⁰ È ciò, ad esempio, che, in una situazione ben diversa da quella italiana, sta facendo – con eccesso forse di pragmatismo – la Federazione russa. Con riferimento al codice fiscale russo, promulgato nell'agosto 2000 ed entrato in vigore il 1° gennaio 2001 – che ha sostituito il precedente sistema di imposizione progressiva del reddito con un'aliquota unica del 13% per i contribuenti che dichiarano più di 50.000 rubli – Vladimir Putin ha candidamente affermato: «una aliquota unica del 13% non può considerarsi giusta dal punto di vista sociale, ma noi non siamo qui guidati da considerazioni sociali, ma da una logica economica: bisogna accrescere la fiducia nello Stato e far uscire dall'ombra una parte considerevole dell'economia del nostro Paese» (tratto da «Le Monde», 7-8 gennaio 2001, p. 2).

⁵¹ Considerazioni in parte analoghe nella sostanza svolgono P. Russo e P. Laroma Jezi, *La riforma dell'imposta sul reddito: profili generali*, in «Rass. Trib.», n. 5/2002, pp. 1650-1651.

⁵² Non mi sfugge che, in teoria, un sistema proporzionale di prelievo può tradursi in un sistema generale progressivo attraverso l'adozione di opportuni criteri progressivi di distribuzione della spesa pubblica, ma non mi sembra che nella attuale realtà italiana un tale progetto appartenga a un Governo che ha tra i suoi obiettivi proprio quello di ridimensionare lo Stato sociale.

⁵³ Senza essere keynesiani esasperati, la novità semmai potrebbe essere quella di considerare l'opportunità a livello comunitario di derogare temporaneamente al patto di stabilità abbandonando, per un tempo adeguato, l'obiettivo europeo del pareggio di bilancio con riguardo quanto meno alle spese dirette a promuovere lo sviluppo e agli investimenti in infrastrutture; così da produrre un impulso di domanda che attualmente è poco probabile che si realizzi spontaneamente. Come giustamente è stato fatto rilevare (tra gli altri, Fitoussi su «Il Sole-24 Ore», 13 agosto 2002), il pareggio è indubbiamente recessivo e i vincoli di bilancio sono fatali a quel poco di crescita che c'è in Europa.

⁵⁴ Si veda, per un maggior dettaglio, «Congiuntura IRS», 2002, Anno IX, n. 3, 30 giugno.

⁵⁵ Su questi aspetti rinvio al mio *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in «Rass. Trib.», n. 3/2000, pp. 144-148.

⁵⁶ V. Comunicato OCSE del 22/12/2000.

⁵⁷ V. Documento CE n. 500PC0349 del 14/7/2000.

⁵⁸ Perché i poverissimi non traggono grande vantaggio da questa manovra? Perché, come rilevano P. Bosi e M. Baldini (*La riforma dell'imposta sul reddito: aspetti di equità e di efficienza*, in «Politica Economica», n. 3/2002, pp. 303 ss., con aggiornamento su pagina web presso il sito www.lavoce.info/news del 30 settembre 2002, *Chi beneficia della riforma dell'IRPEF per il 2003?*), è aumentata l'aliquota iniziale dal 18 al 23% e perché per questi individui – i c.d. non capienti – non esiste un meccanismo di rimborso del credito d'imposta, anche se le deduzioni sono alte.

Perché continuano a guadagnare anche soggetti collocati nei piani alti della distribuzione? Perché, come ancora sottolineano Bosi e Baldini (*op. cit.*, p. 303 e *Chi beneficia*,

cit.), in una famiglia ricca possono esserci anche contribuenti relativamente poveri (pensionati, dipendenti pubblici) e perché gli individui con redditi medi possono raggiungere un reddito equivalente disponibile relativamente elevato. Sta di fatto che le famiglie con reddito da circa 25.000 euro in poi si appropriano del 64% dello sgravio complessivo. Trattandosi comunque di una manovra che fa aumentare in media solo dell'1% i redditi delle famiglie, si può sostenere che nella sostanza essa è neutrale negli effetti redistributivi.

⁵⁹ *La riforma*, cit., pp. 308 e 317.

⁶⁰ XXIII *Rapporto CER s.p.i.*, Roma, 2003.

⁶¹ A conclusioni opposte pervengono su questo punto P. Russo e L. Jezza (*op. cit.*, p. 1657), ragionando in termini sostanzialistici sul presupposto – a mio avviso non convincente se l'analisi è limitata alla struttura dell'IRE – che la maggiore tassazione dei «più ricchi» sarebbe solo apparente. Secondo tali autori «l'effetto di una riduzione del prelievo proporzionalmente superiore per i redditi più alti rispetto a quelli più poveri dipenderebbe dalla circostanza che sino ad oggi questi sono tassati in una misura proporzionalmente più alta». Parlare dunque di riforma per i «ricchi» – sostengono questi autori – è fuorviante per due motivi:

– i «ricchi» sono altrove, nei verdi pascoli delle imposte sostitutive o dell'evasione bella e buona;

– l'IRE interessa invece i lavoratori dipendenti, i pensionati, i piccoli imprenditori ed il popolo delle «secondo case»: difficile definirli ricchi nell'accezione poc'anzi immaginata» (e cioè di soggetti che «dispongono di una capacità reddituale qualitativamente superiore a quella dei non ricchi»).

⁶² Sul punto specifico e su altri aspetti tecnico-economici, relativi sia alla definizione della nuova base imponibile dell'IRE sia al passaggio dalle detrazioni alle deduzioni sia agli effetti della nuova scala delle aliquote sulla progressività, rinvio alle osservazioni critiche di V. Russo, *La legge delega per la riforma fiscale*, in «Il Fisco», n. 37/2002, pp. 5850 ss.

⁶³ Così anche R. Rizzardi, *La de-tax promossa a norma, un percorso riservato a pochi*, in «Il Sole-24 Ore», del 10 maggio 2002.

⁶⁴ Ma non sembra questa la via percorsa in via sperimentale dal Governo con il d.l. n. 269 del 2003, il quale – probabilmente conscio della concreta inattuabilità della norma di delega – si è limitato per il momento a prevedere la devoluzione dell'1% dell'IVA (e cioè 20 centesimi ogni 100 euro) relativa agli acquisti di importo superiore a 50 euro a soggetti scelti dal consumatore nella rosa di enti ed organismi che dovranno essere identificati da un apposito decreto ministeriale.

⁶⁵ In buona sostanza si introdurrebbe, in sede di imposizione indiretta, un meccanismo di deduzioni analogo a quelli già esistenti nell'ambito delle imposte dirette; nella speranza, credo, di coinvolgere un maggior numero di persone. Considerata la natura di imposta europea di tale tributo, resta però da verificare la compatibilità della *de-tax* così concepita con la normativa comunitaria in materia di IVA.

⁶⁶ E le imprese di piccole dimensioni (meno di 250.000 euro di fatturato), a loro volta, hanno beneficiato della DIT per il 6,4%, e cioè per una quota superiore al loro peso sull'importo complessivo, che è del 4,1%.

⁶⁷ Al momento di licenziare le seconde bozze del presente saggio apprendo che il Consiglio dei ministri ha approvato il testo definitivo del d.lgs. relativo all'ITRES. In tale testo – alla data del 14 dicembre non ancora pubblicato nella G.U. né tanto meno divulgato – sembra che la discriminazione qui denunciata sia stata eliminata limitatamente agli enti non commerciali, nel senso che l'esclusione dei dividendi da questi percepiti è stata portata dall'iniziale 60% al 95% omogeneizzando così almeno il trattamento di tali enti a quello delle società.

⁶⁸ Penso alla concessione dell'esenzione agli utili provenienti da altri stati membri (fermo restando il credito d'imposta nazionale) o ad un sistema in cui – fermo restando anche qui l'istituto del credito d'imposta (e, naturalmente, l'opzione tra «cedolare secca» e cumulo in dichiarazione da parte del residente socio qualificato) – la discriminazione tra residente e non residente può essere evitata fissando una ritenuta del 12,50% a carico del percettore di utili, sia esso residente socio non qualificato sia non residente

(quest'ultimo sia socio qualificato che socio non qualificato) e attribuendo al non residente il diritto al rimborso della maggiore imposta pagata se l'utile da lui percepito dovesse risultare, in regime di cumulo, assoggettato ad un prelievo inferiore a quello derivante dall'applicazione della «cedolare secca».

⁶⁹ È stato fatto rilevare però, nel parere reso sul d.lgs. dalla minoranza in sede di esame da parte della Commissione Finanze della Camera, che «in realtà nel prezzo di cessione di una partecipazione possono entrare in gioco anche valutazioni prospettiche sulla capacità della partecipata di generare utili futuri, nonché valutazioni di mercato sul valore dei cespiti detenuti dalla partecipata medesima difformi da quelle iscritte a bilancio». E – aggiungo io – anche volendo riconoscere che tra gli utili e le plusvalenze da cessione di partecipazioni vi sia una perfetta coincidenza, rimarrebbe in ogni caso oscuro perché le plusvalenze debbano essere completamente detassate, mentre i dividendi – come si è visto – debbano esserlo solo parzialmente.

⁷⁰ Per le imprese che non sono integrate in un gruppo o che comunque non possono fruire del regime della tassazione consolidata, tale aggravio va ad aggiungersi a quello derivante dalla impossibilità di compensare gli utili e le perdite e di fruire sia dell'integrale detassazione dei dividendi sia del vantaggio della deducibilità degli interessi passivi sostenuti per i finanziamenti dell'acquisto di partecipazioni immobilizzate (il c.d. prorata patrimoniale).

⁷¹ Un nuovo *welfare state* dello «sviluppo umano», ad esempio, potrebbe essere quello in cui la riduzione della spesa pensionistica sarebbe compensata da una maggiore spesa per ammortizzatori sociali e per assistenza, senza passare necessariamente – come avviene ora – attraverso lo scambio iniquo tra salario e copertura previdenziale, che è l'effetto nefasto dell'ampia diffusione del lavoro autonomo «flessibile» (il c.d. «cococo», i lavori occasionali e le associazioni in partecipazione elusive). Sul punto rinvio comunque all'analisi di P. Bosi, *Politica dei redditi e riforme del welfare*, CAPP, Centro di Analisi delle Politiche Pubbliche, www.capp.unimo.it.

⁷² È questa scelta il compito più difficile per una classe politica che ancora crede nel «pubblico», trattandosi di reinventare il settore pubblico e non di abbandonarlo, di passare definitivamente dallo «Stato soggetto» totalizzante allo «Stato funzione» decentrato: anche qui il neoliberismo avrebbe buon gioco a smantellare e a sostituire il settore pubblico con l'opulenza privata se, nonostante gli sforzi finora fatti, il potere pubblico restasse lassista, inefficiente, autoreferente e corporativo. La situazione cambierebbe, invece, del tutto se il settore pubblico fosse realmente rinnovato in termini di maggiore territorializzazione, di crescita delle autonomie funzionali, di moralità, di qualità dei servizi amministrativi, sanitari e televisivi da rendere a tutti i cittadini e se attraverso questa via esso tornasse ad essere quello che in ogni paese occidentale il «pubblico» è, e cioè il vero indicatore del grado di civiltà di una nazione.

⁷³ È in questo senso (di rinuncia ad una immediata riduzione della pressione fiscale) che va letta la legge delega sulla riforma tributaria in quelle parti in cui si evidenziano i suoi connotati di vero e proprio provvedimento ordinamentale e di principi: grazie a tale natura, infatti, l'attuazione della delega e i relativi effetti (in termini di minori entrate) sul bilancio dello Stato sono espressamente diluiti nel tempo e rinviati al momento del varo dei diversi «moduli» di cui si compone la riforma stessa.

⁷⁴ Sottolinea la centralità della questione redistributiva, pur riconoscendo la «rinnovata» funzione della proprietà come misura dei rapporti economici, sociali e giuridici, S. Rodotà, *Repertorio di fine secolo*, Bari, 1999, pp. 142-143.

⁷⁵ In termini così antagonisti verso gli USA interpreta l'impegno sociale europeo un autore americano come J.H.H. Weiler, *La Costituzione Europea*, Bologna, 2003 pp. 623-626.

⁷⁶ Sintomatici dell'attuale orientamento restrittivo e decisamente «antifederalista» sono i punti II 1.1 e II 1.2 della *Relazione del Parlamento Europeo* del 2 aprile 2002 *sulla delimitazione delle competenze tra UE e gli Stati membri*, dove espressamente si afferma che «il modello politico nell'Unione deve conservare la sua originalità storica su due punti fondamentali. L'Unione non dispone di servizi di gestione. La gestione delle politiche e degli stanziamenti comunitari è effettuata dalle amministrazioni degli Stati membri o da agenzie specializzate. *Parimenti il potere finanziario essenziale (in*

termini di bilancio fiscale) resta a livello degli Stati membri. Questi due punti sono talmente connaturati alle CEE che tendono ad essere dimenticati nel dibattito politico. Ciononostante, costituiscono una differenza fondamentale rispetto alla filosofia dei principali regimi federali esistenti, nei quali l'esercizio di competenze giuridiche è generalmente accompagnato dalle relative competenze finanziarie». La Relazione aggiunge poi che, al contrario delle esperienze federali, «l'Unione europea deve accontentarsi essenzialmente del solo potere normativo, quello di stabilire regole, fare leggi e, secondariamente, coordinare l'azione degli Stati membri. Ma questi ultimi conservano il monopolio della gestione concreta delle politiche pubbliche, della redistribuzione finanziaria a favore dei meno abbienti e, infine, del contatto diretto con i cittadini, nonché un *quasi monopolio (?) delle innumerevoli politiche di incentivazione finanziaria, di bilancio o fiscale*». Il pensiero del Parlamento europeo è chiaro: il Parlamento è contrario all'Unione fiscale europea, al federalismo fiscale europeo, all'accentramento delle politiche fiscali e sociali. Questo insisterà sulla funzione (esclusiva) dell'UE di fare leggi e di stabilire regole sembra però apparentemente contraddire tale pensiero, perché l'esercizio del potere normativo è il veicolo necessario di tutte le politiche, e quindi anche di quelle economiche e fiscali che il Parlamento intende invece conservare agli Stati membri in un'ottica di integrazione fiscale confederalista.

⁷⁷ Questo intervento dovrebbe integrare e parzialmente modificare, con carattere di generalità, la previsione più specifica del nuovo art. III-63 della proposta di Convenzione UE, dove è disposta per la prima volta l'emanazione di una «legge o una legge quadro europea» in tutti i casi in cui «il Consiglio dei Ministri, che delibera all'unanimità su proposta della Commissione, constati che misure relative all'imposta sul reddito delle società riguardano la cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode fiscale e l'elusione fiscale illecita». In tale caso la legge adottata dal Consiglio dei Ministri a maggioranza qualificata «stabilisce tali misure, sempre che esse siano necessarie per assicurare il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

⁷⁸ V. sul punto, gli interventi critici di A. Zanardi, su «Il Sole-24 Ore» dell'8 dicembre 2002; e di F. Osculati, *Ortodossia finanziaria, autonomia tributaria: regionalizzazione dell'IRPEG o dell'IRAP?*, in «Rass. Trib.», n. 3/2003.

⁷⁹ Che, tra l'altro, non credo avrà un seguito parlamentare.

⁸⁰ La materia è stata da me sviluppata in alcuni recenti scritti in materia di federalismo fiscale, cui rinvio (*Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in «Rass. Trib.», n. 2/2002, pp. 585 ss.; *Federalismo Fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, ivi, n. 6/2002, pp. 2007 ss.; *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in «Riv. dir. trib.», n. 5/2003, pp. 387 ss.).

⁸¹ L'intangibilità territoriale potrebbe essere in particolare posta in discussione, per un verso, dall'espandersi dei poteri sovranazionali (sia quelli *soft*, che quelli formali, sia quelli «buoni» che quelli «cattivi») e, per l'altro, da forme spinte di decentramento competitivo che potrebbero preludere a fenomeni secessionistici.