

VERITÀ E METODO IN GIURISPRUDENZA

*Scritti dedicati al Cardinale Agostino Vallini
in occasione del
25° Anniversario della consacrazione episcopale*

A cura di
GIUSEPPE DALLA TORRE e CESARE MIRABELLI



LIBRERIA EDITRICE VATICANA

GIUSEPPE MELIS

GLOBALIZZAZIONE, FISCO, PROPRIETÀ E DIRITTI SOCIALI: QUALI PROSPETTIVE?

SOMMARIO: 1. *Oggetto.* – 2. *Globalizzazione, sistemi di finanziamento statali e sistemi impositivi.* – 3. *Il dilemma aumento dell'imposizione vs diminuzione della spesa pubblica e la funzione del tributo.* – 4. *Quali limiti all'imposizione?* – 5. *Conclusioni.*

1. *Oggetto*

Muovendo dalle conseguenze che la globalizzazione ha avuto sui sistemi di finanziamento statali e sui sistemi impositivi in particolare, intendiamo svolgere alcune riflessioni sulle possibili risposte a livello internazionale e nazionale e, con specifico riferimento a queste ultime, sul tema dei rapporti tra imposizione, tutela della proprietà e tutela dei diritti sociali che esse sollevano.

2. *Globalizzazione, sistemi di finanziamento statali e sistemi impositivi*

Gli effetti della globalizzazione sui sistemi di finanziamento statali — ed impositivi in particolare — sono noti¹.

Si assiste, innanzitutto, allo spostamento del luogo di produzione del reddito verso Stati con regimi fiscali e previdenziali più favorevoli, di regola accompagnati da un assetto normativo altrettanto favorevole in termini di minore tutela del lavoro e/o dell'ambiente e resi possibili da un sistema di tutela dei diritti sociali (pensioni, sanità, assistenza, istruzione, ecc.) assai blando. Questo spostamento si traduce, per lo Stato di emigrazione, nella distruzione di potenziale produttivo e di posti di lavoro², in un minor prodotto interno e in una minore domanda, in una minore base imponibile, dunque in un minor gettito; l'opposto accade, di regola, per lo Stato di immigrazione³.

¹ Per una magistrale visione d'insieme delle problematiche fiscali connesse alla globalizzazione, T. ROSEMBUJ, *Principios globales de fiscalidad internacional*, 2ª ed., Barcelona, Ed. El Fisco, 2013.

² Gravissimi sono gli effetti soprattutto sulla disoccupazione giovanile, di chi cioè non ha più la possibilità, una volta superata la formazione di base o universitaria, di inserirsi in azienda o in altra realtà lavorativa: in Italia, il tasso di disoccupazione giovanile (classe di età 15-24 anni) ha superato il 40% e in Europa il 25%.

³ Ciò certamente contribuisce ad una riduzione delle disegualianze tra Stati a favore di quelli di "destinazione". La crisi è infatti soprattutto delle economie occidentali — e in

Ciò nel migliore dei casi, in cui almeno qualche Stato alla fine... “passa alla cassa”. Al limite estremo, infatti, si pone non il mero “spostamento” bensì la sparizione *tout court* del luogo di produzione del reddito, originando quel fenomeno del c.d. “*Stateless income*” di cui parla E. KLEIN-BARD⁴, riferendosi a quei *player* multinazionali in grado di non pagare tributi in alcuna parte del mondo grazie alla gestione degli *intangibles* e dei capitali, collocati appropriatamente nella catena del valore del gruppo. Il tema è ben noto e discusso tanto al livello del G-8⁵ e del G-20, che in tempi recenti hanno posto la loro attenzione al fenomeno dell’erosione della base imponibile, che si aggiunge a quello, da tempo studiato, della concorrenza da parte dei paradisi fiscali; quanto al livello dell’OCSE, che, dopo la pubblicazione di un documento introduttivo su “*Base Erosion and Profit Shifting*”⁶, ha reso noto nel mese di luglio 2013 un piano di azione (c.d. “*Action Plan*”) contenente misure di contrasto di tali fenomeni⁷.

particolare di quelle europee — a fronte della quale si pone un ritmo di crescita più o meno sostenuto in tutti gli altri continenti, con in testa l’Asia e la Cina. V. AA.VV., *Uscire dalla crisi, riprendere la crescita. Come? Quando?*, Supplemento al n.ro di dicembre di *Mark Up – Il Sole 24 Ore*, Milano, 2013, p. 23. Interessanti sono i dati statistici riportati nell’articolo *Il Mondo è più ricco*, in *IL – Idee e Lifestyle del Sole 24 Ore*, n. 57 del 19.12.2013 (gennaio 2014): il PIL medio pro-capite è cresciuto, dal 2001 al 2011, del 17% al netto dell’inflazione; il numero di coloro che vivono sotto la soglia di povertà, nel periodo 1990-2010, si è praticamente dimezzato, calando da oltre il 40% a poco più del 20% e continua a decrescere; molti paesi poveri sono cresciuti ad un ritmo più rapido rispetto alle aree più ricche, determinando un accorciamento della distanza; tra il 2000 e il 2013 la ricchezza delle famiglie è raddoppiata, ma a fronte di +88% in Nord America e di +130% in Europa, si ha +211% in India, +376% in Brasile, +160% in America Latina, +150% in Africa; varie misure della disuguaglianza globale sono scese sostanzialmente e le misure del benessere globale sono cresciute del 128-145%; l’aspettativa di vita alla nascita è cresciuta dal 2004 al 2011 da 68,8 a 70,5 anni.

⁴ V. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1791769.

⁵ Al riguardo, v. il documento finale del 18 giugno 2013 del vertice del G-8 di Lough Erne ove si legge che «*Countries should change rules that let companies shift their profits across borders to avoid taxes, and multinationals should report to tax authorities what tax they pay where*». Sul vertice di Lough Erne è intervenuto anche Papa Francesco che, in una lettera indirizzata al premier britannico David Cameron in merito all’agenda del vertice, ha espresso apprezzamento per il fatto che si fosse inteso «*puntare sulla legalità come il filo rosso dello sviluppo, con i conseguenti impegni per evitare l’evasione fiscale e assicurare la trasparenza e la responsabilità dei governanti*»; «*sono misure*» — prosegue Papa Francesco — «*che puntano alle radici etiche profonde dei problemi, giacché, come ben aveva segnalato il mio predecessore, Benedetto XVI, la presente crisi globale dimostra che l’etica non è qualcosa di esterno all’economia, ma è una parte integrante e ineludibile del pensiero e dell’azione economica*»: si v. Papa Francesco: «*Puntare sulla legalità, sì alla lotta all’evasione*», in *Il Sole 24 Ore*, 16 giugno 2013. Anche il G-20, nel *meeting* tenutosi a San Pietroburgo il 5-6 settembre 2013, si è dichiarato favorevole al contrasto dei fenomeni del c.d. “*base erosion and profit shifting*” e del c.d. “*offshore tax evasion*”.

⁶ V. il documento dell’OCSE, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi, 2013, c.d. “*Rapporto BEPS*”.

⁷ L’*Action Plan* — condiviso dal G-20 nel menzionato *meeting* di San Pietroburgo — propone quindici interventi, da attuarsi in un periodo temporale di 18/24 mesi. Tra questi,

A questi fenomeni di erosione o di elusione si affiancano poi quelli di evasione e frode internazionali, che, come sottolineato dalla Commissione Europea nel piano di azione presentato in data 6 dicembre 2012⁸, sono stati aggravati proprio dalla globalizzazione dell'economia e richiedono,

vanno segnalati quelli in materia di *digital economy*, di *harmful tax practices* e di beni immateriali e *transfer pricing*. La c.d. "web tax" italiana introdotta dalla Legge di Stabilità 2014 e che troverà applicazione a decorrere dal 1° luglio prossimo rappresenta dunque una risposta, sia pure unilaterale e di con più di qualche dubbio di compatibilità comunitaria, ad un problema reale, che non può essere più ignorato: quello, cioè, della possibilità di conseguire ingentissimi volumi di vendite e di profitti in un determinato Stato senza avervi una stabile organizzazione in senso "tradizionale" e pertanto ivi non tassabili, concependo la ricchezza di una nazione solo come qualcosa da "mungere". Sotto questo profilo, deve dunque essere ripensato il fondamento della potestà impositiva nelle fattispecie a carattere transnazionale e bene ha fatto pertanto il Governo italiano a "gettare il sasso"; se la soluzione adottata non dovesse risultare compatibile con il diritto europeo, allora sarà a tale livello (e/o a livello OCSE) che dovrà essere trovata una urgente soluzione. È sufficiente pensare, per dare una idea delle proporzioni ormai assunte dal fenomeno in esame, che solo nel Regno Unito nel 2012 i sette colossi della tecnologia, su € 15 mld di ricavi, hanno pagato € 54 mln di imposte, alimentando la polemica sull'elusione fiscale delle grandi multinazionali: v. N. DEGLI INNOCENTI, *E Londra studia il giro di vite*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 gennaio 2014, p. 3. V. anche F. DIAN, *Google, panino fiscale servito*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 1211 ss. Sugli effetti distorsivi connessi al mancato pagamento delle imposte da parte delle multinazionali, v. P. SAINT-AMANS, *Bringing International Tax Rules Into the 21st Century*, reperibile all'indirizzo: http://www.huffingtonpost.com/oecd/bringing-international-tax_b_4468884.html, il quale sottolinea che «*This has created a chain of interlinked problems which have a detrimental effect on all stakeholders. First, it harms the man on the street: when tax rules allow businesses to shift their income away from where it was produced, it erodes that country's tax base and shifts the burden onto individual taxpayers. Second, it harms governments: when multinationals are not perceived as paying their 'fair share', it undermines the integrity of the entire tax system in the eyes of the public. Additionally, in some countries the resulting lack of tax revenue leads to reduced public investment that could promote growth. Third, it harms other businesses. Domestic firms face the economic burden of higher taxes, while the multinational next door can reduce its taxes by shifting its profits to a low tax jurisdiction. These distortions make it harder for small and family-owned businesses to compete fairly*».

⁸ La Commissione europea, con la Comunicazione del 6 dicembre 2012, n. COM (2012) 8806, ha adottato una raccomandazione diretta agli Stati membri relativa a talune misure specifiche di contrasto al *tax planning* aggressivo di cui si consiglia agli stessi Stati l'adozione. Il riferimento è, in particolare, all'inclusione nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni di clausole volte ad evitare casi di doppia non imposizione ed all'inserimento nell'ordinamento interno, ove necessario, di una clausola generale antielusiva diretta a dare rilievo, al ricorrere di determinate condizioni, alla sostanza economica della transazione in luogo del formale assetto giuridico prescelto dalle parti. La questione, in ogni caso, si presenta di estrema delicatezza politica: si è recentemente evidenziato come diversi Stati membri, a fronte di dichiarazioni "politiche" nettamente contrarie a forme di elusione fiscale e *tax planning*, continuino, comunque, a prevedere regimi fiscali vantaggiosi diretti, in particolare, a consentire la localizzazione di redditi in paradisi fiscali, al fine ultimo di mantenere elevato il livello di competitività delle società residenti nel proprio territorio e operanti su scala transnazionale. Al riguardo, v. J. DRUCKER, *Europe Eases Corporate Tax Dodge as Worker Burdens Rise*, 13 maggio 2013, reperibile al seguente sito internet: <http://www.bloomberg.com/news/2013-05-13/europe-eases-corporate-tax-dodge-as-worker-burdens-rise.html>. Sotto questo profilo — si è evidenziato — la logica del "beggar thy neighbour" sembra lungi dall'essere definitivamente superata.

per un contrasto efficace, un'azione coordinata delle Amministrazioni finanziarie; in altri termini, un approccio "multilaterale", alla stessa stregua di quello posto in essere per contrastare l'inquinamento globale o la volatilità finanziaria.

Gli effetti negativi collaterali di questi processi di concorrenza e globalizzazione sono alla base della stessa svolta, avvenuta alla metà degli anni '90, nell'azione dell'Unione europea in materia di imposizione diretta.

Nella Comunicazione della Commissione al Consiglio "*Verso il coordinamento fiscale nell'Unione Europea: un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa*" (COM [97] 495 del 1° ottobre 1997), si introduce infatti per la prima volta, sotto il "cappello" del "coordinamento fiscale", una distinzione tra una concorrenza fiscale "legittima" ed una "dannosa" (*harmful tax competition*), per impedire agli Stati membri di adottare o mantenere misure fiscali che siano tali da falsare in modo "sleale" il gioco della concorrenza, attraendo in modo non trasparente capitali ed imprese di altri Stati membri in pregiudizio dei relativi interessi finanziari (cd. "*beggar thy neighbour*")⁹.

L'intervento comunitario in materia fiscale non viene pertanto più visto come rivolto al solo obiettivo di eliminare gli ostacoli al raggiungimento del mercato interno ma anche a quello di tutelare gli interessi finanziari dei singoli Stati membri. L'integrazione in materia di imposizione diretta non rappresenta pertanto solo più un elemento (negativo) di perdita di sovranità fiscale per gli Stati membri, bensì, in un certo senso, anche uno strumento (positivo) per preservarla. L'attenzione si rivolge così alle politiche tributarie sleali e dannose, finalizzate ad attrarre investimenti produttivi e finanziari dei soggetti non residenti, che indebolendo le finanze degli Stati membri con pressione fiscale più elevata, ne condizionano la politica

⁹ Da un lato, ci si rivolge agli investimenti di origine finanziaria, rispetto ai quali si propone l'introduzione di un'aliquota di ritenuta alla fonte non inferiore al 20% sugli interessi corrisposti a non residenti o in alternativa di un sistema di scambio di informazioni diretto allo Stato di residenza del percettore. Dall'altro, si guarda agli investimenti di origine produttiva, tramite l'introduzione di un codice di condotta (*code of conduct*), che impone agli Stati di astenersi dall'adottare (cd. clausola di *standstill*), ovvero di eliminare (cd. clausola di *rollback*), tutte le misure fiscali, di carattere non generalizzato, in grado di incidere sensibilmente sulla localizzazione delle attività produttive all'interno dell'Unione europea. Il progetto in materia di fiscalità del risparmio si è tradotto — a seguito di lunghe e complesse trattative, che hanno richiesto la stipula di appositi accordi anche con Stati terzi — nella c.d. "Direttiva risparmio" (direttiva 2003/48/CE). Quanto al codice di condotta, la soppressione dei regimi ritenuti nocivi alla concorrenza dell'Unione è passata talvolta, ove ne ricorrevano i presupposti, attraverso le disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato, altre volte ha formato oggetto di eliminazione spontanea, ed altre volte ancora, infine, di negoziazione con le istituzioni comunitarie in vista dell'ottenimento di una proroga al termine per la loro eliminazione.

economica e sociale e, in definitiva, le scelte politiche sui livelli di *welfare* ritenuti più soddisfacenti. Viene meno la logica dell'adeguamento spontaneo "verso il basso", del cd. "*race to the bottom*", della competizione tra Stati membri, alla quale si imputa una allocazione non efficiente delle risorse, la mancanza di equità interstatale e la concentrazione del prelievo verso forme reddituali caratterizzate da scarsa mobilità, *in primis* il lavoro (ma anche consumi e rendite immobiliari)¹⁰.

In effetti, dal recente studio della Commissione Europea intitolato "*Strutture dei sistemi fiscali nell'Unione Europea*" pubblicato nel 2012¹¹, emerge come la tassazione effettiva del lavoro, nel periodo 1995-2010 e con riferimento all'Europa a 17 Stati, sia rimasta sostanzialmente stabile, passando dal 34,3% al 34,0%. La media migliora lievemente considerando l'Europa a 27 Stati, con una diminuzione dal 35,3% al 33,4%: in senso diametralmente opposto si muove purtroppo l'Italia, in cui si registra l'incremento *top* (dal 37,8% al 42,6%).

La pressione concorrenziale sulla tassazione del reddito di impresa obbliga, invece, a politiche di abbassamento dell'aliquota, almeno nominale.

Ciò emerge dal medesimo studio della Commissione Europea, dove con riferimento alla tassazione del capitale si evidenzia al contrario, sempre a livello europeo, una sensibile diminuzione delle aliquote nominali sui redditi societari, con un passaggio, nell'Europa a 17, dal 36,8% al 26,1%, e in quella a 27 Stati, dal 35,3% al 23,5%.

Il divario crescente tra tassazione del lavoro e del capitale si spiega dunque con la ridotta mobilità del primo rispetto al secondo, unitamente da un lato alla liberalizzazione e globalizzazione dei mercati finanziari, che consentono politiche di "*tax planning*" su base mondiale, dall'altro al peso crescente della spesa pubblica per i sistemi di *welfare* e per gli interessi sul debito pubblico, che deve essere finanziata in modo facile e sicuro. Sistemi di *welfare* cui la globalizzazione assesta un ulteriore colpo con il c.d. "*welfare shopping*", che determina l'erogazione di servizi pubblici essen-

¹⁰ In verità, i rischi connaturati a questa impostazione erano già stati sollevati, all'epoca, dai più scettici, nella loro triplice dimensione: dare vita nei rapporti tra Stati membri e loro cittadini ad un "cartello fiscale"; diminuire, nei rapporti tra Stati UE e Stati *extra*-UE, l'attrattiva dell'area Euro nei confronti degli altri attori dell'economia mondiale; favorire quegli Stati membri la cui maggiore estensione territoriale e del mercato interno già assicura un vantaggio competitivo. Dubbi che, a distanza di quindici anni, sembrano aver trovato un sensibile riscontro.

¹¹ Il documento è reperibile all'indirizzo web http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-12-001/EN/KS-DU-12-001-EN.PDF. Si v. anche il documento *Tax reforms in EU Member States 2013, Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* — 2013 Report, reperibile all'indirizzo web http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2013/pdf/ee5_en.pdf.

ziali anche a quei soggetti che, producendo redditi e pagando le imposte in altri Stati, non contribuiscono al finanziamento dei suddetti servizi. Come è stato bene osservato, il processo di globalizzazione «*ha reso incerto il presupposto su cui sono stati sino ad oggi elaborati gli ordinamenti fiscali, e cioè il presupposto della coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente*»¹².

Quel che va tuttavia sottolineato è che è ormai ben chiara alla Comunità internazionale la relazione che esiste tra la sottrazione agli Stati di entrate fiscali determinata dai fenomeni di evasione ed elusione fiscale internazionale, agevolati dai processi di globalizzazione, e la stessa possibilità di garantire sistemi di *welfare* adeguati.

Il documento dell'*International Bar Association* di ottobre 2013 denominato "*Tax abuses, Poverty and Human Rights*", si spinge addirittura oltre, rinvenendo il fondamento della lotta ai fenomeni elusivi ed evasivi internazionali nell'obbligo — contenuto nell'art. 2 dell'*International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights (ICESCR)* — che gli Stati hanno di destinare alla progressiva ma piena realizzazione dei diritti umani previsti dal medesimo *Covenant*, le massime risorse disponibili («*to the maximum of its available resources*»)¹³.

3. *Il dilemma aumento dell'imposizione vs diminuzione della spesa pubblica e la funzione del tributo*

Di fronte alla perdita di gettito determinata dalla globalizzazione e dalla concorrenza anche fiscale internazionale, quali sono le possibili risposte degli ordinamenti nazionali e quali i valori con cui esse devono confrontarsi?

L'alternativa che ci viene prospettata con cadenza ormai quotidiana è tra aumentare ulteriormente l'imposizione o diminuire drasticamente la spesa pubblica (quando non entrambi) ed è il dilemma cui abbiamo assistito in questi anni non solo nel nostro Paese ma in tanti Paesi interessati dalla crisi finanziaria mondiale e con sistemi di *welfare* costosi¹⁴.

¹² F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 292.

¹³ Si tratta dell'*International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights (ICESCR)* adottato dalle Nazioni Unite il 16 dicembre 1966 ed in vigore dal 3 gennaio 1976 e che è parte dell'*International Bill of Human Rights* insieme alla *Universal Declaration of Human Rights (UDHR)* e all'*International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR)*. Sullo stato ad oggi della Convenzione, v. http://treaties.un.org/Pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mt_dsg_no=IV-3&chapter=4&lang=en.

¹⁴ Emblematico è l'esempio della Francia, i cui tributi sono aumentati negli ultimi tre anni di oltre € 65 mld, con una pressione fiscale in Europa seconda solo alla Danimarca ed un

Sotto un profilo più generale, il tema coinvolge la stessa funzione del tributo e cioè se i sistemi fiscali devono essere neutrali nei confronti del mercato ed essere rispettosi della persona quale titolare di fondamentali e naturali diritti proprietari, lasciando al mercato il compito di garantire l'ordine spontaneo delle cose e attribuendo al tributo il ruolo di mero "corrispettivo" a fronte dei pochi (e solo eventuali) interventi pubblici a favore del privato; oppure, se lo strumento fiscale è strumento per realizzare il riparto dei carichi pubblici redistribuendo la ricchezza per correggere diseguaglianze e squilibri socio-economici e dunque modificando l'equilibrio naturale del mercato.

In realtà, dovremmo ritenere che in Italia, come in tanti Paesi dell'Europa occidentale, questo problema sia superato da tempo, almeno a livello di principi. Nel nostro ordinamento, l'art. 53 della Costituzione ha invero istituito una stretta correlazione tra dovere contributivo e spesa pubblica e sociale e ha sancito il principio di progressività dell'imposizione; non vi è dunque alcun criterio di corrispettività, bensì di solidarietà, per finanziare non solo la protezione dei diritti politici e proprietari ma anche la spesa, sempre più elevata, per la tutela dei diritti sociali e civili e, nel contempo, per redistribuire il reddito da alcune categorie e classi di contribuenti ad altre.

Tuttavia, in questi ultimi anni, si sono rinnovati orientamenti liberisti di ceppo soprattutto nordamericano che hanno chiesto meno pressione fiscale, più mercato e forte riduzione delle spese sociali¹⁵ e che hanno influenzato non poco il dibattito sia sul fronte delle entrate che su quello delle spese pubbliche.

Pensiamo, sul versante delle entrate, ai temi del federalismo fiscale e di forme di tassazione maggiormente legate ai servizi resi dai comuni di residenza in un'ottica di stretto "beneficio"¹⁶, oppure alle proposte di

clima da "rivolta fiscale". Le imprese sono tra le più tassate d'Europa, con un cuneo fiscale pure tra i più alti d'Europa. La spesa pubblica è solo in lievissima diminuzione (dal 57,1% al 56,7%) e ne viene fortemente auspicata una drastica riduzione da destinare alla riduzione del prelievo contributivo sulle società. Per ulteriori osservazioni, v. M. MOUSSANET, *Il rompicapo fiscale di Hollande*, in *Il Sole 24 Ore*, 2 gennaio 2014, p. 9. Sugli effetti della globalizzazione sui sistemi fiscali e di welfare, vedi R.S. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, p. 1573 ss.

¹⁵ Su questi temi, per tutti, F. GALLO, *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, 2ª ed., Bologna, 2011, ove i riferimenti bibliografici alle posizioni teoriche di seguito sinteticamente richiamate.

¹⁶ Si veda, ad esempio, la posizione di R.E. WAGNER, *Tax Norms, Fiscal Reality, and the Democratic State*, in R.E. WAGNER, ed., *Charging for Government Services: User Charges and Earmarked Taxes in Principle and Practice* (New York: Routledge, 1991), secondo cui «only benefit taxation accords with the values of individual autonomy and citizen sovereignty that underlie contractual conceptions of the state, while taxation based on ability to pay accords

“*flat tax*” o in generale di forte riduzione delle tasse (come nelle politiche “reaganiane” e “thatcheriane”); sul versante delle spese, alla aspra discussione intorno alla riforma sanitaria universale proposta dal Presidente Obama¹⁷ e, al contrario, per chi — come noi — già ha un sistema sanitario universale, al dibattito sulla necessità di ridurre i livelli essenziali di assistenza con la contestuale introduzione di forme assicurative “individuali” in sanità; dunque, in sostanza, di sua crescente “privatizzazione”.

Per le tesi più estreme, lo Stato dovrebbe garantire il solo ordine pubblico ma anche nelle tesi meno estreme si esclude dal finanziamento mediante imposta la gran parte dei fondamentali diritti positivi, civili e sociali, ponendo la seguente equazione: meno pressione fiscale = meno risorse fiscali = meno Stato = meno spesa sociale.

Alcune tesi sulla visione minimalista dell'intervento pubblico — che trovano una giustificazione nelle tesi di LOCKE sulla riduzione massima dello Stato, che non deve assumere la forma del Leviatano di HOBBS e limitarsi a proteggere gli individui contro la violazione dei loro primordiali diritti proprietari — giungono a negare la legittimità di qualsiasi redistribuzione di ricchezza anche col consenso unanime dei cittadini, perché essa interferirebbe con la dinamica del mercato e quindi, nella sostanza, con il principio di libertà (R. NOZICK), oppure a configurare il potere di imposizione come forma di “espropriazione senza indennizzo”, come “confisca senza causa”, come “requisizione della proprietà privata” (R. EPSTEIN).

Non pare tuttavia possibile prescindere — e certamente meno che mai in questa fase storica, per le tensioni sociali che conseguono a quella decisa diminuzione di “tolleranza” verso forme di disuguaglianza che si manifesta non appena il benessere inizia a venire meno per una quota crescente di cittadini — dalla valorizzazione di quelle tesi che sottolineano la centralità della funzione redistributrice dello Stato sociale e fondano il riparto dei carichi pubblici sui principi di equità e giustizia distributiva in luogo dei principi commutativi e di tutela integrale della proprietà, per superare le disuguaglianze che il mercato da solo non è in grado di appianare.

Si pensi, solo per citarne alcune, alle tesi di J. RAWLS, secondo cui la proprietà è certamente di un individuo ma non è “interna” ad esso, nel senso che essa non esiste *prima* e a prescindere dalla collettività e dalle istituzioni che ne mediano le relazioni con il collettivo sociale; di A. SEN, secondo cui spetta allo Stato la rimozione delle situazioni di ingiustizia

with an “absolutist order”»: v. D.G. DUFF, *Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice*, reperibile all'indirizzo web <http://www.law-lib.utoronto.ca/investing/reports/rp45.pdf>.

¹⁷ Che alla fine — nonostante sino al 2004 Obama fosse un sostenitore del modello europeo — ha dovuto ispirarsi ad un modello pur sempre costruito intorno alle assicurazioni private, sia pure corretto da obblighi e contributi federali.

distributiva socialmente inaccettabile, la distribuzione e redistribuzione dei beni primari, l'elargizione pubblica diretta di servizi in ragione delle capacità differenziate di ciascuno, il reperimento delle entrate necessarie a finanziare detti servizi; di S. HOLMES e C.R. SUNSTEIN secondo cui «*without private economy and private rights, taxation does not exist but it is true also the contrary: taxes are the condition for the existence of property, or better without taxes, property does not exist*»¹⁸.

Anche la c.d. "dottrina sociale della Chiesa" si colloca in questo solco. Si legge, infatti, nei lavori della Commissione diocesana "Giustizia e Pace"¹⁹, quanto segue: «*Lo stato sociale impositore [...] da antagonista quale era nei confronti della democrazia tende a fondersi nell'era moderna con la democrazia stessa*»; «*in quanto parte della società, e conseguentemente in nome della propria responsabilità per il bene comune, ogni soggetto contribuente è quindi chiamato a dare l'apporto da lui dovuto insieme con gli altri contribuenti, facendosi carico delle ragioni dei bisogni dell'intera collettività e dei mezzi con cui soddisfarli*»²⁰.

¹⁸ S. HOLMES - C.R. SUNSTEIN, *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, trad. it. *Il costo dei diritti: perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, 2000.

¹⁹ *Sulla questione fiscale*, Milano, 2000. Si legge, tra l'altro, che il Fisco è «*equo quando, da una parte, fa sì che individui o gruppi identici o simili vengano trattati in maniera la più possibile uguale o analoga e, dall'altra, che chi è in condizioni di sostenere un sacrificio più elevato contribuisca in proporzione, secondo criteri ragionevolmente progressivi, a ciò che è richiesto dal bene comune dell'intera collettività [...]. Il cittadino contribuente e i gruppi sociali o territoriali di cittadini-contribuenti sono consapevoli che, se pagano di più di quanto ricevono, altri individui e gruppi ne traggono — in modo trasparente e il più possibile conforme all'equità e alla solidarietà — un beneficio da ciò che è stato pagato*». V. anche E. CHIAVACCI, voce *Tassazione*, in *Nuovo dizionario di teologia morale*, Cinisello Balsamo, 1999, p. 1361 ss. Per una ricostruzione storica del dibattito sui limiti del dovere fiscale nella teologia morale e nell'etica sociale cattolica, v. G. FRANCHI, *I limiti del dovere fiscale nella teologia morale e nell'etica sociale cattolica*, in AA.VV. (a cura di), *Dona virtù e premio...*, Scritti in onore di Serenella Armellini, Roma, 2013, p. 129 ss., il quale evidenzia come l'etica sociale giunga, nella prima metà del XX secolo, a dare una chiara fondazione del dovere fiscale nel concetto di bene comune e a partire della giustizia legale. L'A. evidenzia altresì anche come, da sempre, la dottrina ritenga che il suddito o il cittadino non sia obbligato a pagare un tributo ingiusto, che addirittura commetta peccato se pagando un tale imposta si trovi nella condizione di non poter assolvere i suoi obblighi morali primari, e che inoltre egli non sia obbligato a pagare neppure se, attraverso il proprio giudizio di coscienza, egli giunga a dubitare che un'imposta sia giusta. Sul problema del diritto di resistenza alla legge dello Stato, si veda, da ultimo, O. BUCCI, *Bene comune e principio di legalità nel dibattito dialettico tra libertà e autorità*, in *Riv. Guardia fin.*, 2013, p. 841 ss.

²⁰ Anche Papa Francesco, nella esortazione apostolica "*Evangelii Gaudium*" (http://www.vatican.va/holy_father/francesco/apost_exhortations/documents/papa-francesco_esortazione-ap_20131124_evangelii-gaudium_it.pdf), critica la teoria della "ricaduta favorevole" (*trickle down*) «*che presuppone che ogni crescita economica, favorita dal libero mercato, riesce a produrre di per sé una maggiore equità e inclusione sociale nel mondo. Questa opinione, che non è mai stata confermata dai fatti, esprime una fiducia grossolana e ingenua nella bontà di coloro che detengono il potere economico e nei meccanismi sacralizzati del sistema economico*

Come evidenzia F. GALLO²¹, si tratta dunque di prendere una posizione sul punto se i tributi, in quanto strumenti del dovere contributivo, debbano essere valutati soltanto avendo riguardo al loro impatto sulla proprietà privata, concepita come qualcosa che ha un'esistenza originaria e una validità propria indipendente dalla legge; oppure, come Egli sostiene, come parte inestricabile di un moderno sistema complessivo in cui i diritti proprietari si bilanciano con quelli sociali e, seppur costituzionalmente riconosciuti e tutelati, sono tuttavia "comprimibili" per ragioni di interesse e utilità pubblici.

4. *Quali limiti all'imposizione?*

Passando adesso dal profilo etico e morale a quello strettamente giuridico, va preliminarmente rilevato che nella Costituzione italiana i diritti proprietari non sono essi stessi un limite alla legge, bensì è questa che li riconosce, li qualifica e ne determina i contenuti e la portata anche ai fini sociali, oltre che di interesse generale e di pubblica utilità: la *ratio* della tutela della proprietà non è dunque tanto la personalità quanto la funzionalità del sistema socio-economico.

I diritti proprietari possono pertanto formare oggetto di "compressione" da parte del legislatore, ciò che può attuarsi, sul piano extra-tributario, attraverso l'istituto dell'espropriazione, per fare acquisire al potere pubblico un bene tale da renderlo rispondente all'interesse pubblico; nonché, sul piano tributario, attraverso il tributo, allo scopo di attuare l'art. 53 Cost.

L'intensità della tutela del diritto di proprietà aumenta, tuttavia, non appena si esce dai confini nazionali: è sufficiente pensare alla tutela della proprietà accordata nei trattati europei e, soprattutto, a quella ancor più intensa che la proprietà riceve nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo, al punto ad esempio da costringere uno Stato, salvo casi eccezionali, alla corresponsione dell'intero valore del bene espropriato al soggetto che ne era titolare²².

imperante» (punto 54). Aggiunge Papa Francesco: «Non possiamo più confidare nelle forze cieche e nella mano invisibile del mercato. La crescita in equità esige qualcosa di più della crescita economica, benché la presupponga, richiede decisioni, programmi, meccanismi e processi specificamente orientati a una migliore distribuzione delle entrate, alla creazione di opportunità di lavoro, a una promozione integrale dei poveri che superi il mero assistenzialismo. Lungi da me il proporre un populismo irresponsabile, ma l'economia non può più ricorrere a rimedi che sono un nuovo veleno, come quando si pretende di aumentare la redditività riducendo il mercato del lavoro e creando in tal modo nuovi esclusi.».

²¹ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, cit..

²² Si leggano le sentenze della Corte costituzionale italiana nn. 348 e 349 del 2007.

Una volta stabilito che la compressione sul piano (anche) tributario è consentita dalla stessa Costituzione, la domanda successiva che si pone è se il legislatore vi incontri dei limiti.

Tre sembrano i profili rilevanti.

Il primo attiene ai diritti che lo Stato deve in ogni caso garantire e che dunque richiedono necessariamente di essere finanziati: i livelli essenziali di cui all'art. 117, comma 2, lett. m), Cost., il diritto al lavoro (art. 4), il diritto alla salute (art. 32 Cost.), il diritto ad un livello minimo di reddito e a fruire dei mezzi adeguati alle esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia e disoccupazione involontaria (art. 38 Cost.), il diritto all'istruzione (art. 34).

Il secondo profilo riguarda quali ricchezze tassare e, dunque, l'interpretazione da dare al principio di capacità contributiva sotto il profilo *qualitativo*. Si tratta di decidere, cioè, se l'imposizione debba necessariamente fare riferimento ad indici di ricchezza "scambiabili" sul mercato e che contengano in sé elementi di patrimonialità sufficienti per pagare il tributo richiesto (secondo la teoria della capacità contributiva quale limite "assoluto" per il legislatore); oppure, se si possano tassare anche posizioni "di vantaggio" economicamente valutabili, senza che tale vantaggio debba risolversi, in termini assoluti, in un loro arricchimento patrimoniale e materiale da cui attingere per assolvere lo specifico dovere contributivo (secondo la teoria della capacità contributiva quale limite "relativo" per il legislatore).

Non intendo qui soffermarmi sui problemi, soprattutto di ordine costituzionale, che possono originare dalla tassazione di forme di ricchezza diverse dal reddito: si pensi all'Irap, dove rileva la mera organizzazione produttiva; ai tributi ambientali, dove l'emissione di una sostanza inquinante non è in sé un indice di ricchezza che consente di pagare il tributo ma lo è, in una prospettiva più ampia, il comportamento umano che procura un danno al bene ambiente; alle imposte di consumo, dove la disponibilità delle somme necessarie a pagarle è sicuramente estranea al presupposto; alle imposte reali gravanti sul patrimonio, dove il saldo attivo patrimoniale può non esistere, data l'assoluta estraneità delle componenti negative alla identificazione del loro presupposto; alle accise, in cui il fatto dell'immissione al consumo dei beni stessi non contiene in sé la disponibilità della provvista per pagare il tributo.

Occorre piuttosto sottolineare che si tratta di un tema reso di grande attualità dall'esplosione di nuove forme di tributi verificatasi per effetto della crisi finanziaria, che ha indotto numerosi Stati non solo ad inasprire i tributi già esistenti ma anche ad "inventare" nuove forme impositive, non di rado connotate da profili "etici". Pensiamo, per l'Italia, alla c.d. "*Robin*

Hood Tax” per le imprese operanti nel settore energetico (discriminando pertanto il reddito a seconda di chi lo produce, con seri dubbi di legittimità costituzionale), oppure alla tassazione aggiuntiva dei capitali c.d. “scudati” rispetto a quanto a suo tempo “stipulato” con il contribuente (in chiara violazione del principio dell’affidamento, che è principio generale del nostro ordinamento di rilevanza anche costituzionale); oppure, con riferimento alle esperienze di altri Stati, alle nuove imposte sulle banche o sulle istituzioni finanziarie in genere²³, all’inasprimento delle aliquote²⁴ — talvolta fissate in misura superiore al 90% — dei “bonus” corrisposti ai *manager* e ai *trader* del settore finanziario e via dicendo²⁵.

L’idea che sta sovente alla base di queste forme di tassazione è quella del “*tax the guilty*”, di tassare cioè i colpevoli della crisi o coloro che in qualche modo ne hanno tratto un particolare vantaggio, anche in quanto operanti in settori economici in cui si ritiene esistano “sovraprofiti”. Emblematica è la vicenda che ha interessato nel 2013 la crisi bancaria di Cipro, dove inizialmente si era proposto di tassare in via straordinaria i depositi dei correntisti in tutte le banche di Cipro con una aliquota del 20%, giustificandola con gli elevati interessi di cui essi avevano beneficiato in passato e dunque proponendo una soluzione di natura “tributaria”: questa soluzione, a dir poco drastica per la misura dell’aliquota proposta, proveniva dalla “Troika” anche se la Commissione UE si era subito affrettata a dichiarare che si trattava di misura del tutto eccezionale che mai sarebbe stata riproposta per altri Stati. Alla fine, la questione si è risolta sul piano meramente “privatistico” — la crisi delle due banche cipriote interessate dal *default* la pagheranno i relativi azionisti, obbligazionisti e correntisti — ma si è spalancata la porta ad un problema di rilevante momento: quale sarebbe infatti stata la tutela giuridica del “correntista” italiano nel caso in cui la Troika avesse chiesto anche all’Italia di adottare una analoga misura di tassazione dei depositi bancari?

Il terzo ed ultimo profilo — che si ricollega appunto all’aliquota del 20% appena menzionata, ma problema non diverso si è verificato, sul piano reddituale, per l’aliquota del 75% sui redditi proposta in Francia

²³ È il caso del c.d. “*bank levy*” introdotto dai maggiori Paesi europei, tra cui Regno Unito, Francia e Germania.

²⁴ Al riguardo, v. la sentenza della Corte europea dei diritti dell’uomo del 14 maggio 2013, *N.K.M. v. Hungary*.

²⁵ Ad esempio, sulla c.d. “imposta sul sole” introdotta in Spagna e sui problemi che essa sta determinando, v. L. VERONESE, *Il tira e molla di Madrid con l’imposta sul sole*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 dicembre 2013, p. 4. Più in generale sul tema, v. i contributi pubblicati in L. SALVINI - G. MELIS (a cura di), *Financial Crisis and Single Market – Proceedings of the Wintercourse Opening Conference of 7th April 2011*, Roma, 2012.

da F. HOLLANDE — riguarda l'eventuale esistenza di limiti *quantitativi* (massimi) all'imposizione.

Si tratta di un tema ormai di grande attualità anche in Italia, per effetto del forte inasprimento, soprattutto in questi ultimi anni, dell'imposizione patrimoniale sugli immobili e sulla ricchezza finanziaria — cui si è accompagnato un incremento della relativa tassazione reddituale, rispettivamente mediante la riduzione dal 15% al 5% della deduzione forfetaria sui canoni di locazione e mediante l'incremento dal 12,5% al 20% della ritenuta sui redditi da attività finanziarie, spesso volte con un effetto "combinato" che finisce sostanzialmente per annullare qualsiasi redditività dell'investimento mobiliare o immobiliare — nonché del carico fiscale complessivo esistente, in termini di imposte e contributi sociali, sui redditi di lavoro.

Nel nostro ordinamento la risposta a questo problema finisce per dipendere dalla teorica cui si intende aderire.

Se, infatti, si aderisce alla richiamata tesi che considera la capacità contributiva un "limite assoluto" alle scelte del legislatore, l'art. 53 Cost. impedirebbe di comprimere il diritto di proprietà dell'individuo, costituendo un limite al potere d'intervento del legislatore tributario per tutelare il diritto di proprietà stesso. Conseguentemente, l'imposta non potrebbe mai avere carattere espropriativo o comunque eccessivamente pregiudizievole per il diritto di proprietà, dovendo essere contenuta in determinati limiti "ragionevoli". Esisterebbe dunque un limite massimo all'imposizione tributaria, nel senso che una determinata capacità contributiva, anche per effetto del concorso di imposte di diversa natura, non dovrebbe superare una "quota" del reddito complessivo del soggetto — talvolta identificata nel cinquanta per cento del reddito complessivo, sulla base di una, per la verità non chiarissima, giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca — pena la natura espropriativa del prelievo.

Se, invece, si aderisce alla tesi che considera la capacità contributiva come un "limite relativo" alle scelte del legislatore, la proprietà non dovrebbe essere considerata quale diritto naturale intoccabile che preesiste all'intervento statale, bensì quale frutto di un riconoscimento dello Stato, dovendo dunque i diritti proprietari "cedere" rispetto agli obiettivi solidaristici dell'ordinamento costituzionale ed alle conseguenti esigenze di giustizia distributiva. Se l'ammontare del prelievo dipende dalla spesa pubblica che si è determinato di sostenere, il riparto dei carichi pubblici deve seguire l'ammontare della spesa; l'unico limite sarebbe quello della ragionevolezza del prelievo.

5. Conclusioni

Mi avvio alle conclusioni, che vorrei distinguere tra quelle specificamente riferite all'Italia e quelle riferite, più in generale, al processo di globalizzazione.

Con riferimento all'Italia, è noto come la politica del Governo Monti abbia condotto ad uno straordinario aumento dell'imposizione, a livelli oltre i quali non è più possibile andare²⁶. La pressione fiscale nominale si avvia a superare il 45% del PIL e, al netto delle stime dell'economia sommersa, il 55%²⁷.

All'incremento della tassazione reddituale si è infatti aggiunto l'incremento della tassazione dei consumi e, come detto, l'introduzione di numerose forme di imposizione patrimoniale mobiliare e il forte inasprimento di quella immobiliare.

Questo livello di tassazione è fonte di gravi problemi. In Italia diventa sempre meno conveniente per le imprese creare nuova ricchezza²⁸ e si registrano effetti negativi per il ciclo economico anche per le conseguenze sui consumi²⁹. In altri termini, esso frena (se non impedisce) lo sviluppo e finisce per mortificare lo stesso principio di libertà dell'individuo in ordine all'impiego del proprio reddito (secondo il principio di sussidiarietà), snaturando i fondamenti della solidarietà verso l'assistenzialismo, che è cosa ben diversa e deprecabile. Anche nell'ottica della dottrina sociale della Chiesa, è fondamentale trovare una "giusta tassazione" che assicuri l'equilibrio tra i principi della solidarietà e della sussidiarietà³⁰.

La stessa evasione fiscale finisce inevitabilmente per dipendere dal livello di pressione fiscale. Non si vuole qui affrontare il dilemma di fondo tra "pagare tutti per pagare meno" (attraverso efficaci misure di contrasto

²⁶ Il Governo Letta è tuttavia riuscito con la Legge di stabilità per il 2014 nell'intento di aumentarle ulteriormente: sia quelle patrimoniali (immobiliari e mobiliari), sia quelle reddituali (tramite una riduzione delle detrazioni fiscali).

²⁷ Se guardiamo alla misura complessiva del carico fiscale (c.d. "total tax rate") gravante sulle imprese, compresi gli oneri previdenziali, le elaborazioni della Banca Mondiale collocano l'Italia al 170° posto (su 183) per carico complessivo tra imposte e contributi sul lavoro, con un poco invidiabile 65,8%. V. *Il Sole 24 Ore* del 2 ottobre 2012, pag. 6 e <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>.

²⁸ Si rinvia al riguardo a F. MARCHETTI - G. MELIS - P. PISTONE - R. TISCINI (a cura di), *La tassazione delle società nell'Europa allargata*, Roma, 2012 e al contributo di sintesi di G. MELIS - R. TISCINI, *La tassazione del reddito di impresa in una prospettiva comparatistica: problemi attuali e prospettive di riforma*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 97 ss.

²⁹ Cui si aggiungono gli effetti depressivi sui consumi che derivano dalle stesse "nuove" forme di tassazione introdotte: devastanti sono state, ad esempio, le conseguenze dell'introduzione delle "patrimoniali" su barche ad autovetture di lusso sulle relative vendite.

³⁰ G. SCANAGATTA, *Etica e Fisco nella visione della dottrina sociale della Chiesa*, Torino, 27 gennaio 2006.

all'evasione) e “pagare meno per pagare tutti” (attraverso un significativo abbassamento delle aliquote fiscali). Ci limitiamo solo a constatare, con riferimento alle politiche recentemente adottate in materia in Italia, come, da un lato, l'azione di contrasto all'evasione perseguita mediante il tracciamento sistematico di tutte le operazioni bancarie e commerciali dei contribuenti e dei consumatori ed il potenziamento dell'accertamento “redditometrico” (in misura talmente “invasiva” da formare addirittura oggetto di censura da parte del Garante della *Privacy* con il parere reso in data 21 novembre 2013) e, dall'altro, l'aumento dell'IVA al 22%, abbiano sensibilmente contribuito ad aumentare la “complicità” del consumatore finale all'evasione (cioè, a non richiedere fattura), oppure, ove il tipo di bene o servizio fornito o di fornitore interessato non consenta di omettere la fatturazione, a provocarne direttamente l'astensione dal consumo, con ulteriori effetti depressivi sull'economia.

Al tempo stesso, una ricostruzione dei limiti al tributo nel senso della loro inesistenza — dovendo la pressione fiscale necessariamente seguire le spese per favorire politiche distributive — non può sottovalutare il fatto che la sovra-tassazione finisce per danneggiare le stesse politiche redistributive, in quanto distrugge o minaccia la conservazione e l'ampliamento della base imponibile. In altri termini, il limite alla tassazione è animato da un interesse non diverso da quello che ne presuppone la destinazione alla spesa e alla redistribuzione. E purtroppo gli esempi, a livello di singoli tributi, in cui l'ammontare del tributo è stato ancorato all'ammontare della spesa da coprire, costituiscono un percorso costellato da esiti fallimentari, avendo ciò provocato la deresponsabilizzazione totale sul lato della spesa (tanto è che, a livello macro, la spesa corrente è costantemente aumentata e con essa le entrate).

D'altro canto, non si può neanche pensare di “falcidiare” la spesa pubblica, almeno nei settori essenziali della spesa sociale.

Innanzitutto, la spesa pubblica è un volano di ricchezza, sicché la sua contrazione, nella parte in cui non riguarda i meri sprechi e/o quelle quote di spesa caratterizzate da un moltiplicatore della domanda molto basso³¹, si traduce a sua volta in una contrazione della ricchezza stessa. Le assai poco lungimiranti politiche sanitarie attuate nelle Regioni soggette ai c.d. “Piano di rientro”, incentrate quasi esclusivamente su tagli indiscriminati

³¹ V. l'intervento di P. CIOCCA in AA.VV., *Uscire dalla crisi, riprendere la crescita*, cit., p. 80, che la individua nella spesa delle pubbliche amministrazioni di parte corrente, non sociale, al netto degli interessi, caratterizzata da un moltiplicatore tra 0,3 e 0,5 a seconda dell'orizzonte temporale che si consideri.

e lineari anziché su una reale diminuzione degli sprechi, lo dimostrano senza dubbio alcuno³².

Inoltre, in tema di spesa per invecchiamento, l'Italia risulta tra i Paesi europei più virtuosi³³ così come in tema di spesa pubblica primaria o “di scopo” con esclusione cioè degli interessi sul debito³⁴. Ancora, secondo l'ultimo rapporto Cies-Crea dell'Università Tor Vergata di Roma, la spesa sanitaria 2011 pro-capite in Italia è stata inferiore del 23,9% rispetto alla media UE e il disavanzo è diminuito dal 2005 al 2011 da € 5,7 mld a € 1,3 mld.

Tuttavia, se si concentra l'attenzione sulla stessa spesa sanitaria — che costituisce una componente della spesa pubblica considerata “aggredibile” dal c.d. “*spending review*”³⁵ — si scopre che nel periodo 2004-2010 oltre l'80% dell'incremento della spesa è dovuto alle spese di funzionamento delle strutture pubbliche tra personale e “beni e servizi”³⁶, ciò che induce

³² Al punto che pur essendo i Piani di rientro avviatisi dal 2007, ancora nel 2013 si discute delle sproporzioni tra il costo di una siringa tra regione e regione, segno che le politiche sul fronte della spesa per beni e servizi sono state, a dir poco, fallimentari. Per le difficoltà incontrate nell'applicazione del c.d. “*spending review*” al settore della sanità, ed in particolare alla spesa per “beni e servizi”, si v. l'intervento di L. RIZZUTO, in AA.VV., *Uscire dalla crisi, riprendere la crescita*, cit., p. 94 ss..

³³ D. DE IOANNA - L. LANDI, *Spesa per “l'invecchiamento”, l'Italia più virtuosa dei partner*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 giugno 2013, p. 2.

³⁴ E. REALFONSO - S. PERRI, *Il paradosso del debito che sale. Spesa pubblica sotto la media UE pesano di più evasione e gap strutturali*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 giugno 2013, p. 8, che evidenziano una incidenza di tale spesa sul PIL pari al 45,4% contro la media dell'Europa a 15 del 46,9%.

³⁵ Come infatti osserva P. GIARDA, in AA.VV., *Uscire dalla crisi, riprendere la crescita*, cit., p. 90, su un totale di ca. 800 mld di spesa pubblica, una volta che si esclude la spesa per interessi, la spesa per pensioni, la spesa *cycle related*, la spesa per poste che non hanno manifestazioni monetarie o simili (ad es., ammortamenti e contributi previdenziali dei dipendenti pubblici) e per l'IIVA, la spesa che rimane “aggredibile” è stimabile in ca. € 300 mld.

³⁶ Se si esaminano, infatti, i dati nazionali relativi alla spesa sanitaria dal 2004 al 2010, ed in particolare alle due voci fondamentali di funzionamento degli ospedali e altre strutture pubblici gestiti dalle Aziende USL (c.d. “strutture direttamente gestite”) o dalle Aziende Ospedaliere, vale a dire la spesa per il personale e la spesa per “beni e altri servizi”, vediamo che: 1) la spesa per il personale è passata da € 29,505 mld a € 36,118 mld, con un incremento di € 7,1 mld; 2) la spesa per beni e servizi è passata da € 22,511 mld a € 32,911 mld, con un incremento di oltre € 10,4 mld. Dunque, l'incremento complessivo di ca. € 22,0 mld nel periodo considerato (2004-2010) della spesa sanitaria, è dovuto per oltre € 17,5 mld alle spese di funzionamento degli ospedali e strutture pubblici (81%) e appena per € 4,5 mld all'incremento di tutte le altre numerosi voci della spesa sanitaria (19%), che comprendono la medicina generale e i PLS, la farmaceutica, la specialistica accreditata, l'ospedaliera accreditata, la spesa riabilitativa, la spesa protesica e tutte le altre forme di assistenza sanitaria (RSA, strutture psichiatriche, etc.), che pur pesano per oltre il 40% sulla spesa sanitaria complessiva. Ciò rende evidente a chiunque che — non essendo neanche lontanamente aumentato il livello dei servizi resi dalle strutture pubbliche in pari termini “quali-quantitativi” — il problema della sanità italiana non è l'eccessivo livello di prestazioni offerte (cioè, un eccesso di LEA), bensì l'assoluta incapacità della politica (che ne designa i *manager*) di condurre in modo anche

a riflettere sul fatto che il reale problema è quello di adottare efficaci modalità di controllo della spesa, soprattutto di funzionamento delle strutture pubbliche, e di prevedere sanzioni severissime nei casi di corruzione, sovente alla base di queste dinamiche incontrollate della spesa³⁷.

Nelle spesso poco virtuose modalità di spesa, e dunque di impiego dei tributi acquisiti³⁸, si annida, infatti, una delle principali giustificazioni dell'evasione fiscale, in quanto viene toccata la stessa "legittimità" dell'imposta richiesta ai contribuenti. Già nei suoi *Principii* del 1929, B. GRIZIOTTI, trattando della distribuzione delle spese pubbliche, affermava che «*vi è un limite all'esercizio della sovranità fiscale dello Stato, affinché l'imposta non sia uguale all'atto arbitrario e violento del bandito, che tiene in suo potere il viandante. La distribuzione delle spese pubbliche, in base al principio di capacità contributiva, deve farsi in misura dei vantaggi generali prodotti ai contribuenti, tanto dallo Stato, quanto dalla Società e dall'Economia nazionale, che lo stato stesso rappresenta*»³⁹.

Tutti questi profili trovano una perfetta sintesi al punto 355 del Compendio della Dottrina Sociale della Chiesa, dove si legge che «*La raccolta fiscale e la spesa pubblica assumono un'importanza economica cruciale per ogni comunità civile e politica: l'obiettivo cui tendere è una finanza pubblica capace di proporsi come strumento di sviluppo e di solidarietà. La finanza pubblica si orienta al bene comune quando si attiene ad alcuni fondamentali principi: il pagamento delle imposte come specificazione del dovere di solidarietà; razionalità ed equità nell'imposizione dei tributi; rigore ed integrità nell'amministrazione e nella destinazione delle risorse pubbliche*»⁴⁰.

minimamente efficiente le strutture sanitarie pubbliche. E non si pensi che ci siano Regioni "virtuose" che possano dirsi estranee a questo discorso: basta pensare, solo per limitarci a due esempi eclatanti, al dissesto finanziario della Azienda USL di Massa Carrara per la Toscana oppure alle vicende relative all'allegro finanziamento delle c.d. "funzioni sanitarie" per la Regione Lombardia.

³⁷ Il solo impatto della corruzione viene stimato in oltre € 60 mld annui. V. AA.VV., *Uscire dalla crisi, riprendere la crescita*, cit., p. 59.

³⁸ Si legge nel Discorso di insediamento del Presidente della Corte dei Conti R. SQUITIERI dell'11 dicembre 2013, che «*poiché ormai nella nostra economia il prelievo fiscale ammonta a circa il 45% del prodotto, non si potrà avere un consistente miglioramento nell'allocazione delle risorse, e con esso un rilevante accrescimento della produttività totale e, dunque, una sensibile accelerazione della crescita economica, se non sapremo spendere, meglio di quanto ora facciamo, le ingentissime risorse derivanti dal prelievo fiscale*». Sul problema della corruzione in sanità, v. l'intervento di F. BEVERE al Convegno organizzato dall'AGENAS su «*Trasparenza, legalità ed etica nel Servizio sanitario nazionale*», riportato ne *Il Sole 24 Ore - Sanità* del 10-16 dicembre 2013, p. 2.

³⁹ *Principii, Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, p. 50.

⁴⁰ Il compendio, elaborato dal Pontificio Consiglio della Giustizia e della Pace e pubblicato nell'aprile 2004, è reperibile all'indirizzo web http://www.vatican.va/roman_curia/

Ecco dunque, sul piano interno, il vero “nodo”: la necessità di riformare la spesa colpendo soltanto gli sprechi — si tratta della c.d. “spesa improduttiva”⁴¹ — e perseguire, anche tramite sanzioni gravissime per la corruzione, una maggiore efficienza del sistema istituzionale ed amministrativo)⁴², che deve dimostrare ai consociati di “meritare” quanto chiede loro⁴³.

Non dunque una indiscriminata riduzione del *welfare State* e l'abbandono, nel sistema sanitario, del principio universalistico — come purtroppo si è tristemente costretti a leggere nel Documento di Economia e Finanza (DEF) del 10 aprile 2013, secondo cui «*occorre ripensare il Servizio Sanitario Nazionale non più su basi universalistiche, ma secondo modalità mirate a garantire l'assistenza solamente a che ne ha effettivamente bisogno*»⁴⁴ — bensì un utilizzo appropriato delle risorse disponibili, se del

pontifical_councils/justpeace/documents/rc_pc_justpeace_doc_20060526_compendio-dott-soc_it.html.

⁴¹ Questo sintagma è anche utilizzato da L. CASERO, in AA.VV., *Uscire dalla crisi, riprendere la crescita*, cit., p. 144.

⁴² La necessità di riformare il contesto “istituzionale” è prioritaria, anche per attrarre investimenti stranieri e sviluppare politiche di tipo *supply-side*. Limitandoci al sistema “fiscale” — tante osservazioni dovrebbero farsi sul sistema della giustizia, i cui tempi di “reazione” incentivano l'inadempimento, mettendo in difficoltà le imprese sane del Paese e disincentivando gli investimenti esteri — la sua complessità non consente sovente ad un investitore straniero di avere certezza delle conseguenze tributarie delle operazioni da compiere; particolarmente grave, in questa ottica, è l'avvenuta introduzione in via giurisprudenziale del principio del c.d. “abuso del diritto”, che se indubbiamente ha consentito di colpire tante operazioni svolte con finalità elusive la cui gravità sotto un profilo etico e morale appare a giudizio di chi scrive non minore di quella dell'evasione (per i comportamenti “callidi” in cui essa si sostanzia e per l'ammontare “medio” estremamente elevato delle imposte sottratte ad imposizione, che ne fanno lo strumento utilizzato dai “grandi” contribuenti per sottrarsi all'imposizione), ha finito per assumere contorni talmente incerti da non consentire di avere alcuna certezza sul trattamento fiscale di quelle fattispecie in cui si mira semplicemente ad ottimizzare il carico fiscale senza avvalersi di alcun meccanismo elusivo.

⁴³ La stretta connessione tra corruzione ed evasione fiscale è sovente evidenziata da Papa Francesco. Si veda, ad esempio, il discorso pronunciato il 16 maggio 2013 in occasione della presentazione delle credenziali di taluni ambasciatori in Vaticano, dove il Santo Padre ha affermato che «*una corruzione tentacolare e un'evasione fiscale egoista hanno assunto dimensioni mondiali*» e che «*è necessario che i dirigenti politici intraprendano un coraggioso cambio di atteggiamento capace di mettere al centro l'etica*». Un passaggio sulla “corruzione ramificata” e sulla “evasione fiscale egoista” è anche contenuto nella già citata esortazione apostolica “*Evangelii Gaudium*” pubblicata il 26 novembre 2013 in occasione della fine dell'anno della fede (in particolare, al punto 56).

⁴⁴ Cfr. doc. NOTA_AGG_24-09-2013, pag. 70: «*L'impegno primario dev'essere quello di mantenere e consolidare i risultati riconosciuti in campo internazione al SSN. In questa prospettiva, è essenziale sviluppare l'attuale modello di governante del settore sanitario. Tale modello costituisce uno strumento di efficace contenimento della dinamica della spesa anche in relazione alle tendenze demografiche e favorisce la sostenibilità finanziaria del SSN nel medio-lungo periodo. Allo stesso tempo, occorre ripensare un modello di assistenza finalizzato a garantire prestazioni non incondizionate, rivolte principalmente a che ne ha effettivamente bisogno*».

caso incrementando la quota di servizio “pubblico” gestita dai privati in regime concessorio⁴⁵, in ossequio al principio di sussidiarietà e proponendo una diversa “organizzazione” del servizio, che è parte integrante della c.d. *spending review*⁴⁶. È moralmente inaccettabile, infatti, che con livelli di spesa per la sanità già così ridotti si abbia solo il “coraggio” di proporre una riduzione ulteriore dei LEA — e dunque un “arretramento” del servizio sanitario pubblico — prima ancora di aver attuato una lotta efficace agli sprechi, anteponendo al concetto di “razionalizzazione” della spesa quello di “razionamento” dell’assistenza⁴⁷.

Del resto, lo stesso documento, che si è sopra citato, “*Tax abuses, Poverty and Human Rights*” dell’*International Bar Association*, dopo aver sottolineato l’importanza della lotta all’evasione ed elusione fiscale internazionali per il raggiungimento di una adeguata tutela dei diritti umani, evidenzia con la stessa forza la necessità di un appropriato utilizzo delle risorse così acquisite, quale altra faccia della stessa medaglia⁴⁸.

Per quanto riguarda, invece, il secondo profilo sul quale si intende svolgere qualche considerazione conclusiva, quello del più generale processo di globalizzazione, è da ritenere che le relative conseguenze negative che abbiamo sinora evidenziato debbano essere necessariamente contrastate su quello stesso piano internazionale nel quale la globalizzazione si colloca.

Ciò significa, innanzitutto, attuare un forte contrasto ai fenomeni di evasione fiscale internazionale. Secondo i dati del *Tax Justice Network*, l’evasione fiscale costa oltre 3mila miliardi di dollari a livello globale, mentre i conti nascosti nei paradisi fiscali contengono 32mila miliardi di dollari, il doppio del prodotto interno lordo degli Stati Uniti⁴⁹. Di qui la spinta verso una cooperazione fiscale globale finalizzata alla assoluta

⁴⁵ Soggetti che, in quanto pagati a “tariffa” per le prestazioni rese, determinano un costo certo per il SSN.

⁴⁶ Come evidenzia P. GIARDA, in AA.VV., *Uscire dalla crisi, riprendere la crescita*, cit., p. 92, la *spending review* «inizia con l’individuazione degli sprechi, per risalire alle procedure di riorganizzazione, per poi toccare la questione ideale se un’attività abbia ancora ragione per essere svolta nel settore pubblico o debba essere riportato, come forse era cento anni fa, nelle mani dei privati».

⁴⁷ Altro capitolo “buio” — oltre a quello appena richiamato della gestione diretta delle strutture del SSN — è quello relativo alle c.d. “partecipazioni statali”, il cui costo è stato recentemente stimato da Confindustria in € 23 mld annui e dove oltre la metà delle società non pare svolgere alcuna attività di interesse generale. Sul punto, v. L. DI PILLO, *Il capitalismo pubblico costa 23 miliardi*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 dicembre 2013, p. 2.

⁴⁸ Su quello che viene definito come «*causal link between tax collection and actual government spending*», v. p. 148 ss. del documento.

⁴⁹ N. DEGLI INNOCENTI, *Londra convince i paradisi fiscali a cooperare contro l’evasione*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 giugno 2013, p. 12.

trasparenza dei sistemi fiscali nazionali, di cui si stanno facendo portatori sempre più convinti l'Unione europea, l'OCSE, il G-8 ed il G-20⁵⁰.

Sotto il profilo "sostanziale", invece, va tenuto conto che l'elemento fiscale, così come ha rappresentato uno dei fattori di "innesco" della crisi finanziaria⁵¹ — si pensi, ad esempio, alla localizzazione nei paradisi fiscali di quei tanti veicoli di investimento in cui sono stati "impacchettati" i titoli tossici, alla concessione di agevolazioni fiscali in quella stessa edilizia residenziale poi oggetto dei mutui *subprime*, oppure al trattamento fiscale di straordinario favore concesso alle *stock option* che hanno indotto politiche di massimizzazione del valore di *short term* con conseguente assunzione di enormi rischi⁵² — può rappresentare, a sua volta, un fattore per evitare che quegli stessi fenomeni si verifichino nuovamente. Si pensi alla possibilità di contrastare, tramite imposte *ad hoc* (c.d. "*systemic levy*") fondate sul principio di precauzione (c.d. "*precautionary principle*"), quelle forme di "rischio sistemico" derivanti dall'attività speculativa delle istituzioni finanziarie (derivati speculativi, *high frequency trading*, ecc.) e, più in generale, del capitalismo finanziario.

Insomma e concludendo, occorre che la fiscalità entri presto e definitivamente nell'agenda della globalizzazione.

⁵⁰ Al riguardo, v. il documento finale del 18 giugno 2013 del G-8 di Lough Erne ove si auspica fortemente l'adozione di sistemi di scambio automatico delle informazioni tra le Amministrazioni finanziarie specie con riferimento ai redditi rivenienti dall'investimento di capitali. In particolare, si legge che: «*Tax authorities across the world should automatically share information to fight the scourge of tax evasion*».

⁵¹ G. MELIS - F. PITRONE, *Coordinating Tax Strategies at the EU Level as a Solution to the Economic and Financial Crisis*, *Intertax*, Volume 39, Issue 8/9, 2011, p. 374 ss..

⁵² V. L. SALVINI - G. MELIS (a cura di), *Financial Crisis and Single Market*, cit.