

# Sommario

## EQUITÀ E PROGRESSIVITÀ DELL'IMPOSIZIONE: RIPENSANDO IL SISTEMA TRIBUTARIO

*“Perché questa scelta e perché questo tema”* di Pietro Selicato 3

### DOTTRINA

---

- *Una nuova teoria del potere tributario* 9  
P. Boria
- *Ascesa, declino e destino della imposta personale progressiva* 24  
A. Pedone
- *Debito pubblico e strumenti di imposizione di tipo patrimoniale* 37  
P. Puri
- *Note critiche in tema di accertamento sintetico dei redditi agrari* 48  
F. Picciaredda
- *La tassazione delle società non operative nelle imposte dirette. Una proposta di riforma per la razionalizzazione della disciplina* 55  
R. Miceli
- *Brevi considerazioni sull'abuso del diritto nelle imposte sui redditi nella prospettiva interna ed europea* 66  
F. Peddis
- *Transfer pricing ed operazioni infragruppo: evoluzione della disciplina e problematiche applicative nell'era digitale* 76  
L. Pennesi
- *La tassazione del patrimonio. Il delicato equilibrio nella scelta dei presupposti impositivi alla luce del necessario coordinamento con l'imposizione sul reddito* 88  
R. Corriere
- *Start-up Act: profili fiscali del percorso legislativo italiano nella costruzione di un ecosistema imprenditoriale orientato all'innovazione* 100  
M. C. Fazio

- *Il nuovo postulato della rappresentazione sostanziale per i soggetti Oic adopters: quali riflessi sulla determinazione del reddito d'impresa?*

V. Massone

114
- *La dubbia conformità alla Costituzione della c.d. flat tax per i neo-residenti: osservazioni al tempo della crisi dell'Irpef*

C. Borgia

129
- *Un progetto di riforma fiscale e di manovra di finanza pubblica per il rilancio del Welfare State*

P. Boria

136

## GIURISPRUDENZA

---

- *Rassegna di giurisprudenza*  
a cura di E. Ferragina

145

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

- *Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale*  
a cura di P. Valente

151

## CONVEGNI E ATTIVITÀ ANTI E CFE

---

- *Attività dell'Anti*  
a cura di G. Pizzitola

159
- *Attività della CFE TAX ADVISERS EUROPE (anni 2019 e 2020)*  
a cura di P. Valente

161

# Una nuova teoria del potere tributario

di Pietro Boria

## 1. Il potere tributario come regolatore di un primario codice sociale della comunità.

Il potere tributario costituisce un elemento qualificante del patto sociale che presiede alla coesistenza di più soggetti nell'ambito di una comunità, poiché rappresenta l'istituto giuridico (il potere) che consente l'acquisizione delle risorse finanziarie occorrenti alla sopravvivenza ed allo sviluppo della comunità stessa.

Può considerarsi, infatti, un dato avente i caratteri di un assioma la necessità per una collettività di qualunque genere (e quindi indipendentemente dalla sua estensione di appartenenti e di territorio) di acquisire risorse da spendere o comunque utilizzare per perseguire le finalità di interesse comune<sup>1</sup>. Senza tali risorse la stessa collettività si troverebbe priva di capacità di funzionamento e perderebbe la ragione della propria esistenza.

Il potere tributario può essere definito come una funzione della collettività preposta ad un obiettivo primario del vivere in comune, che vale come una sorta di pre-condizione dei processi di sussistenza e di crescita in quanto fornisce i mezzi dedicati per dare corso ai processi stessi<sup>2</sup>.

In base a tale assioma della ragione strumentale può stimarsi evidente che il potere funzionale alla raccolta delle risorse è un fattore primario e costitutivo della idea stessa di comunità. Il potere tributario rappresenta pertanto un fondamento dell'ordine sociale della comunità. In tale prospettiva il potere tributario si presenta come un "codice sociale" della comunità, in quanto funzione dei rapporti che si instaurano nel suo interno tra i vari membri per perseguire il bene comune (e cioè il programma di vita comune)<sup>3</sup>.

Come risulta dai vari modi di esprimersi nei contesti collettivi emergenti nelle fasi storiche, tale funzione

collettiva si caratterizza per alcuni elementi stabili e ricorrenti (le "costanti") e per altri elementi che variano a seconda dei contesti (le "variabili").

Le "costanti" del potere tributario possono individuarsi nei seguenti tratti:

- la finalità principale che è chiaramente quella di acquisire risorse da mettere a disposizione della comunità da sottrarre dal patrimonio individuale di (alcuni dei) consociati;
- lo strumento tecnico per stabilire e per acquisire le risorse che consiste di un atto dell'autorità che esprime la sovranità;
- lo stato di soggezione del consociato che è tenuto doverosamente a cedere le risorse dal suo patrimonio in favore della comunità;
- di conseguenza, la natura pienamente coattiva della relazione giuridica che si instaura tra il sovrano e il consociato, laddove il depauperamento del patrimonio individuale dovuto al tributo non dipende da una scelta liberale o da una valutazione commutativa, ma per l'appunto da un atto autoritativo<sup>4</sup>.

E' appena il caso che questi tratti qualificanti del potere tributario sono rimasti sostanzialmente immutati nel corso del tempo ed ancora oggi vengono considerati come gli elementi giuridici che denotano la nozione di tributo rispetto ad altre forme di prestazione patrimoniale<sup>5</sup>.

Le "variabili" del potere tributario sono da individuare, in linea di principio, nei seguenti tratti:

- l'oggetto del prelievo (e del conseguente depau-

<sup>4</sup> Cfr. LUPI *Società, diritto e tributi*, cit., 120 s.

<sup>5</sup> Solo per limitarsi all'esperienza giuridica italiana – comunque in linea con la tradizione giuridica europea – può osservarsi che la nozione di tributo assunta pacificamente dalle giurisprudenze superiori (Corte Costituzionale e Corte di Cassazione) richiama gli elementi dell'autoritatività, del depauperamento patrimoniale, della finalità di copertura delle pubbliche spese. Vedi in argomento FEDELE *La nozione di tributo e l'art. 75 Cost.*, in *Giur. Cost.* 1995, 23 ss.; FRANSONI *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone - C. Berliri, Napoli 2006, 123 ss.; ID. *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in AA. VV. *Il diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino 2012, 267 ss.; BORIA *Diritto tributario*, Torino 2019, 199 s.

<sup>1</sup> Cfr. LUPI *Società, diritto e tributi*, Milano 2005, 119 ss.

<sup>2</sup> Spunti in tal senso possono trovarsi in DE JOUVENEL *Il potere: origini, metafisica, limiti*, Geneve 1945, trad. ital. 2019, 28 ss.

<sup>3</sup> Il codice sociale è una sequenza di fattori che determinano l'organizzazione ed il funzionamento della comunità sociale, fattori dalla portata simbolica che compongono l'universo di idee e di immagini intorno alle quali l'uomo costruisce la propria vita. Vedi DURAND *L'immaginario*, trad. ital. Como 1996; WUNENBURGER *Filosofia delle immagini*, trad. ital. Torino 1999.

peramento patrimoniale) poiché possono variare tra dazioni in natura (bani materiali, prodotti agricoli etc.), prestazioni di servizi o attività lavorative (come avveniva nelle *corvées*) e denaro;

- i destinatari dell'atto autoritativo, che possono essere individuati in una parte (più o meno larga) della comunità ovvero nella totalità dei consociati, in ragione della portata di immunità e privilegi volti a favorire alcune categorie sociali esentandole dall'obbligo tributario;
- le tecniche giuridiche, che portano all'adozione di varie tipologie di tributi (imposte sulla proprietà fondiaria, sulla ricchezza mobiliare, imposte indirette), nonché a diverse modalità di accertamento tributario (in base a catasti, a valutazioni congetturali, a stime analitiche, a controlli puntuali) e riscossione fiscale (attraverso riscossione diretta degli uffici statali ovvero mediante l'appalto delle imposte).

Vale la pena soffermarsi sul rilievo delle variabili nella configurazione del potere tributario. Tali elementi, infatti, valgono a qualificare la portata del codice sociale espresso dal potere tributario rispetto ad una determinata fase storica. Ed invero, a seconda di come si combinano le variabili si ottiene una declinazione del potere tributario che esprime una certa visione della vita in comune e delle aspirazioni all'ordine della società<sup>6</sup>.

Queste variabili sono state combinate in modi differenti nelle varie fasi storiche, producendo modelli di ordine sociale completamente diversi nei quali il potere tributario è apparso costantemente come fattore fondativo. Si può così sostenere che lo studio del potere tributario – in specie come elemento qualificante dell'ordine sociale – è lo studio del concreto utilizzo delle variabili nei vari contesti storici, quale espressione di modelli di vita in comune e di concezioni specifiche dell'ordine della società.

## 2. Dalle finalità di fare cassa alla logica di giustizia sociale.

Il potere tributario nella sua originaria conformazione serviva evidentemente per consentire allo Stato (pur impersonato dalla figura individuale e personificata del sovrano) di acquisire le risorse occorrenti per il funzionamento dell'apparato pubblico.

Così nel suo lungo percorso iniziale (dall'antichità

allo Stato moderno) il potere in materia fiscale è servito a raccogliere i mezzi, in denaro e talora in natura, da mettere a servizio delle spese statali (in specie quelle militari e dell'apparato amministrativo, ma anche qualche intervento sulle opere pubbliche e sulle infrastrutture materiali). In specie, proprio nella spesa pubblica e nella esigenza di raccogliere risorse fiscali da mettere al servizio dello Stato è stato considerato come uno dei fattori determinanti per il superamento del feudalesimo ed il consolidamento dello Stato moderno<sup>7</sup>.

L'obiettivo primario della funzione fiscale è così enucleabile nel semplice concetto di "fare cassa" (volendo semplificare con tale formula l'acquisizione di risorse dai membri della comunità da destinare alle finalità della spesa pubblica).

Con le rivoluzioni moderne il tributo ha trasformato la sua funzione, collegandosi ad un processo di sviluppo sociale della comunità. La prestazione fiscale è diventata il contributo del cittadino al progresso della comunità di appartenenza.

In tale contesto l'obiettivo della funzione fiscale non è più solo rispondente alle finalità di "fare cassa" (che mantiene comunque un ruolo rilevante rispetto alle esigenze di sopravvivenza e sviluppo della comunità), ma anche a quelle di una redistribuzione dei carichi fiscali secondo equità<sup>8</sup>. Tale finalità redistributiva si è a sua volta evoluta in relazione al percorso del concetto di giustizia sociale, passando da una logica di eguaglianza formale dei cittadini di fronte alla legge ad una logica di eguaglianza sostanziale.

Ne è derivato il collegamento stretto, forse indissolubile, del potere tributario alla giustizia sociale. Nelle comunità democratiche moderne, infatti, la funzione fiscale va considerata come un fondamentale strumento di redistribuzione della ricchezza tra i consociati. Non a caso, la maggior parte delle concezioni di giustizia sociale e di bene comune non sembrano potere prescindere da valutazioni in ordine alla giustizia fiscale (ed alle conseguenti teorie sulla ripartizione dei tributi tra i consociati)<sup>9</sup>.

Il potere tributario si connota così come una macro-struttura assiologica che trae dalla matrice comunitaria l'impulso ad affermarsi quale regola di conformazione del sistema dei tributi, idoneo a legittimare prescrizioni normative che possono ridurre la sfera di autonomia patrimoniale e di libertà dei singoli conso-

<sup>6</sup> Cfr. DE JOUVENEL *Il potere: origini, metafisica, limiti*, cit., 32 s.

<sup>7</sup> Cfr. LEROY *Sociologia delle finanze pubbliche*, Paris 2007, trad. ital. Soveria Mannelli 2010, 13.

<sup>8</sup> Cfr. FALSITTA *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, cit., 100 ss.

<sup>9</sup> Cfr. VECA *Cittadinanza*, cit., 39.

ciati. Il potere tributario viene profondamente innervato dalla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determinazione non più auto-referenziale del sovrano e dell'oligarchia dominante, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa.

### 3. Il patto sociale è il *Welfare state*.

Il patto sociale che fonda il progetto di vita in comune realizzato nello Stato-comunità è riconducibile essenzialmente al *Welfare state*<sup>10</sup>.

Le ragioni dello "stare insieme" all'interno di tale comunità organizzata possono infatti ravvisarsi principalmente nella definizione di istituzioni e programmi che garantiscono a ciascun individuo la realizzazione del percorso di auto-realizzazione secondo i postulati della libertà e dell'eguaglianza sostanziale<sup>11</sup>.

L'obiettivo fondamentale del "patto sociale" è pertanto riconducibile fondamentalmente alla ricerca ed alla tutela del benessere, individuale e collettivo, occorrente per garantire la libertà positiva (intesa come "liberazione dai bisogni") e l'eguaglianza sostanziale (intesa come "parità di *chances*")<sup>12</sup>.

Lo Stato sociale è così il risultato di un progetto di vita collettiva che pone il benessere al centro del "patto sociale": la ragione fondante della scelta di vivere in comunità risiede infatti principalmente ed essenzialmente nell'adesione al convincimento di una tutela dei bisogni fondamentali della persona da realizzare attraverso l'erogazione di prestazioni pubbliche destinate a garantire un livello minimo di libertà e di dignità a tutti i consociati.

La tutela del diritto alla salute ed alla vita, la promozione dei programmi di istruzione ed educazione, la difesa del lavoro e della dignità del lavoratore (soprattutto in assetti economici a mobilità discendente), la garanzia di una assistenza per le fasi difficili del ciclo biologico e sociale (come l'invalidità o la disoccupazione), la definizione di adeguati piani pensionistici e, più di recente, la tutela dell'ambiente e lo sviluppo di programmi edilizi

10 Su questo tema rinvio a BORIA *Lo Stato impossibile*, Torino 2013.

11 Si tratta di un pensiero consolidato anche in buona parte della dottrina liberale moderna, che indica nella finalità di perseguimento della libertà eguale, del benessere individuale combinato con la giustizia sociale, l'obiettivo primario dell'intervento pubblico (e quindi anche del potere tributario). Vedi DWORKIN *I diritti presi sul serio*, Cambridge (USA) 1977, trad. ital. Bologna 1994.

12 Vedi BARCELLONA *Dallo Stato sociale allo Stato immaginario*, Torino 1994.

tesi a favorire il diritto all'abitazione costituiscono gli elementi irrinunciabili del patto sociale posto a fondamento della collettività<sup>13</sup>.

Il *Welfare state* rappresenta così la formula organizzativa della comunità democratica richiesta in maniera primaria da ciascun consociato quale condizione dell'adesione alla comunità stessa al fine di assicurare il perseguimento degli obiettivi di libertà e di eguaglianza che fondano la scelta di vita in comune.

### 4. L'evoluzione della situazione del contribuente: dallo stato di soggezione al silenzioso adempimento di un obbligo legale.

Parallelamente al ripensamento del ruolo del potere tributario nelle società democratiche è cambiata anche la posizione individuale del cittadino di fronte allo Stato.

Dall'originario stato di soggezione, nel quale il contribuente è considerato come un mero sottoposto al potere dello Stato (al massimo fornito di una facoltà di resistenza di fronte ad episodi di oppressione fiscale), si è passati ad una posizione intermedia delle società liberali, in cui l'adempimento della prestazione tributaria è considerato alla stregua di un obbligo sociale del cittadino per permettere il funzionamento della comunità a cui appartiene ed in cui lavora, prospera e sviluppa il proprio benessere<sup>14</sup>.

Infine nelle attuali società democratiche il cittadino che paga le imposte si sottomette ad un potere impersonale che risponde ad un valore astratto della società (il bene comune). Come si è avuto modo di rilevare, tale bene comune non è il risultato di un autonomo processo di enucleazione all'interno della comunità nazionale secondo valutazioni e scelte auto-determinate, bensì è il prodotto della concorrenza sui mercati internazionali e dell'opera di agenti esterni (*lobbies*, multinazionali, *elites* economiche)<sup>15</sup>.

Lo Stato che deve recuperare risorse è così costretto a richiedere prestazioni fiscali in relazione ai fattori produttivi radicati sul territorio (ed in particolare a lavoro dipendente e beni immobili) e ridurre (o rinunciare) alla pretesa tributaria su altri fattori più mobili (in specie capitale e profitto).

13 Vedi FLORES D'ARCAIS *Democrazia*, Torino 2012;

14 Cfr. MUSGRAVE R. *The theory of public finance*, New York 1959.

15 Cfr. O'CONNOR *La crisi fiscale dello Stato*, New York 1973, trad. ital. Torino 1982, 6 ss.

Ne consegue che il potere tributario dello Stato democratico contemporaneo è un riflesso di tali scelte eteronome, quasi sempre recessivo alle dinamiche del mercato<sup>16</sup>.

Troppo spesso l'obbligo fiscale perde la connessione con valori positivi che riguardano la dimensione individuale del contribuente e si ricollega ad un'entità astratta (lo Stato) che esercita il potere per ragioni fondamentalmente di equilibrio finanziario (temi su cui si tornerà ripetutamente in seguito).

In tale contesto la sfera individuale che si confronta col potere tributario è sottoposta ad un processo di destrutturazione, venendo ridotta a mero punto di riferimento astratto dell'azione statale, ma in sostanza perdendo una concreta relazione con il potere pubblico, quale mera ubbidienza alla legge.

La soggezione del cittadino al potere tributario rimane assoluta e senza limiti, ed è rimessa alla condizione che tale potere venga esercitato nel rispetto della legalità, sul presupposto astratto che la determinazione dello Stato sia espressione del volere collettivo e funzionale al bene comune.

Ne deriva una situazione di silenziosa sottomissione del contribuente allo Stato<sup>17</sup>.

## 5. La società circolare

L'organizzazione della comunità e le regole (normative ed etiche) strumentali al perseguimento delle finalità collettive avviano un processo circolare per mezzo del quale ciascun elemento presuppone l'altro e si adopera per il progresso e lo sviluppo coerente col bene comune secondo le coordinate del vivere insieme<sup>18</sup>.

La società circolare è la società della mobilitazione totale, in cui tutte le forze spingono per il raggiungimento di una dimensione di libertà eguale che vale "come ordine e misura del caos"<sup>19</sup>. Si tratta di un contesto del vivere insieme nel quale i principi fondativi – libertà ed eguaglianza – ritornano di continuo a sé stessi come una ruota<sup>20</sup>.

16 SCHUMPETER, *La crisi dello Stato fiscale, in Stato e inflazione*, Boringhieri, Torino 1983.

17 Vedi su questi temi SLOTERDIJK *La mano che prende, la mano che dà*, Berlin 2010, trad. ital. Milano 2012.

18 Una definizione tradizionale della società circolare in cui organizzazione e norme cooperano insieme in un circolo virtuoso al perseguimento dei risultati della società è fornita da CALASSO *Medioevo del diritto*, Milano 1954, 27.

19 Cfr. BARCELONA *Dallo Stato sociale allo Stato immaginario*, cit., 79.

20 Richiamo a tal proposito il noto aforisma secondo cui "tutto

La società circolare persegue un progetto universale: liberare le energie in un mondo afflitto dal bisogno e dalla repressione, minacciato costantemente di distruzione, soggiogato da una servitù senza fine. Nella società circolare ciascun individuo è un fine (e non un mezzo).

L'individuo, infatti, non viene concepito come uno strumento per soddisfare i bisogni degli altri (e sovente di una ristretta porzione della comunità), bensì come il terminale finale dei processi di produzione del benessere. Egli non è considerato alla stregua di un semplice agente economico o come un fattore della produzione, passivamente scelto e comandato da altri per lo sfruttamento nella catena produttiva. L'essere umano è inteso come un soggetto libero di scegliere ed agire. Ciascun individuo costituisce così il destinatario delle attività della società. L'insieme delle istituzioni sociali deve tendere al rispetto del potere di definizione del sé. Si realizza in tal modo "l'eguale valore sociale" di ciascun individuo, attivamente libero di perseguire il proprio programma di auto-realizzazione<sup>21</sup>.

Per conseguire un corretto sviluppo della personalità e del progetto di vita che ciascun individuo intende realizzare per sé stesso va favorito il raggiungimento di un adeguato livello di capacità umane fondamentali (le "capacità centrali" dell'uomo). Sono le capacità di auto-realizzazione della persona che consentono all'individuo di portare avanti un progetto di vita. Le capacità costituiscono pertanto sfere di libertà e di scelta.

Sviluppare le capacità vale così a preservare le libertà e le opportunità di base che ciascun individuo deve possedere per essere considerato come un fine (e non soltanto come un mezzo per i bisogni altrui).

"Al di sotto di un certo livello di capacità, in ogni area, una persona non è in grado di vivere in un mondo veramente umano"<sup>22</sup>. Nella società circolare la soglia delle opportunità di partenza tende a crescere sempre di più.

La giustizia sociale non è pertanto un problema di distribuzione di beni o di ricchezza tra i consociati; piuttosto è un problema di creazione delle opportunità a ciascuno dei membri della comunità<sup>23</sup>. La giustizia sociale si persegue mettendo in condizione ciascun indivi-

va, tutto ritorna; la ruota dell'esistenza gira eternamente"; NIETZSCHE *Così parlò Zarathustra*, trad. ital. Milano 1978, 191. Vedi a tal riguardo ELIADE *Il mito dell'eterno ritorno*, trad. ital. Milano 1968.

21 Vedi WILLIAMS *Problemi dell'Io*, Oxford 1962, trad. ital. Milano 1986; NAGEL *Questioni mortali*, Cambridge 1979, trad. ital. Milano 1986.

22 NUSSBAUM *Giustizia sociale e dignità umana*, cit., 79.

23 Cfr. PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, Roma 2004, 135 ss.

duo di scegliere liberamente il proprio destino sulla base di una dotazione di mezzi di base che lo rendono “libero dalla privazione”<sup>24</sup>.

La società circolare deve pertanto favorire l'approntamento di un insieme di opportunità (generalmente correlate) di scegliere e di agire in capo all'individuo (a ciascun individuo), così da permettere lo sviluppo delle capacità combinate. La giustizia diventa così “promozione dell'umanità”: la società circolare deve produrre capacità per ogni individuo, e non usare gli individui come mezzi per favorire le capacità di alcuni soltanto: essa deve essere in grado di determinare “una parità intermittente e discontinua, legata alla fruizione, legata soltanto alla fruizione di determinate risorse, nei cui confronti cade ogni diversità personale”<sup>25</sup>.

Il benessere è uno strumento che vale a consentire all'individuo di soddisfare i bisogni e, soprattutto, di convertire la capacità in funzionamenti. La diffusione del benessere vale così a garantire che gli individui (perlomeno la maggior parte possibile di essi) possano sviluppare l'immaginazione cognitiva per riconoscere l'umanità nell'altro<sup>26</sup>.

## 6. Il potere tributario come funzione della società circolare.

Il potere tributario è un elemento qualificante di un nuovo ordine sociale, espressione di un impegno politico per la costituzione di una comunità rispondente ai principi della società circolare<sup>27</sup>.

Nella società circolare i diritti fondamentali dell'individuo, e quindi la libertà eguale in cui si compendia un processo di attribuzione di pari opportunità e di libertà positiva per ciascun individuo, sono fondati su un adeguato compendio di solidarietà che avvolge la vita collettiva. I dispositivi dell'utilità riconducibili agli schemi tradizionali della libertà vengono superati da una visione mutualistica che aumenta le capacità di auto-realizzazione dell'individuo in una società aperta e solidale<sup>28</sup>.

Questa solidarietà si esprime innanzitutto, e fondamentalmente, nel concorso alla spesa pubblica che qualifica l'agire dello Stato sociale nel perseguimento del bene comune (e cioè nella promozione della libertà eguale). Il prelievo fiscale è quindi lo strumento che lo Stato sociale adotta per assicurare la copertura finanziaria alle prestazioni sociali rivolte ai propri cittadini<sup>29</sup>.

La relazione causale tra finanziamento fiscale e tutela dei diritti fondamentali vale evidentemente ad attribuire a questi ultimi il carattere di beni pubblici (e cioè di beni al cui servizio è strutturato il patto sociale)<sup>30</sup>.

La funzione fiscale si sgancia dalla visione liberale tradizionale della tutela della ricchezza individuale (della proprietà in particolare) e si collega piuttosto alla promozione dei circuiti solidaristici della società. Il prelievo fiscale quindi “non toglie al contribuente una parte della sua ricchezza”, bensì “prededuce la quota da mettere al servizio del bene comune” in una logica di coesione e solidarietà sociale, cosicché la ricchezza individuale va considerata sempre al netto degli oneri tributari<sup>31</sup>.

Il nucleo assiologico della società circolare non consiste così tanto nella spesa pubblica a sostegno dei diritti fondamentali – trattandosi di opzioni che vengono continuamente aggiornate rispetto al catalogo delle capacità e delle libertà da promuovere – quanto piuttosto nelle risorse da acquisire attraverso il prelievo fiscale<sup>32</sup>.

La dimensione del potere tributario nella società circolare non riguarda peraltro la struttura della fiscalità di per sé - e quindi le tipologie dei tributi concretamente adottati (che dipendono da valutazioni di opportunità connesse ai modi della produzione economica di ciascuna comunità) – bensì l'attitudine complessiva del prelievo fiscale a perseguire gli obiettivi di eguaglianza sostanziale e di libertà positiva di tutti i consociati.

Entra in gioco, pertanto, una valutazione del prelievo fiscale in relazione agli effetti redistributivi dello Stato sociale ed alla esigenza di supportare adeguatamente il piano di libertà eguale perseguito dal *Welfare State*<sup>33</sup>. Il potere tributario costituisce così l'attributo qualificante della società circolare nella misura in cui soddisfa gli

24 Cfr. SEN *La disegualianza. Un riesame critico*, Oxford 1992, trad. ital. Bologna 1994.

25 Cfr. SCHIAVONE *Eguaglianza*, Torino 2019., 294.

26 NUSSBAUM *Creare capacità*, cit., 36 ss.

27 Vedi BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, in AA. VV. *Per un nuovo ordinamento tributario*, contributi coordinati da Victor Uckmar, Milano 2019, 89 ss.

28 Cfr. SCHIAVONE *Eguaglianza*, cit., 303 s.

29 Cfr. PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, cit., 113 ss.

30 Cfr. HOLMES – SUNSTEIN *Il costo dei diritti*, cit.,

31 Cfr. MURPHY – NAGEL *The myth of ownership*, Oxford 2002.

32 Cfr. HOLMES – SUNSTEIN *Il costo dei diritti*, cit., 19 s.

33 Cfr. FLORES D'ARCAIS *Democrazia*, cit., 104; PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, cit., 132 ss.

obiettivi di libertà eguale che ne denotano il processo di sviluppo<sup>34</sup>.

## 7. L'eguaglianza fiscale nel patto sociale del nuovo Welfare State.

Il potere tributario del nuovo ordine sociale va sganciato da una politica di breve periodo e indirizzato invece verso un'identità sociale di lungo periodo<sup>35</sup>.

Nel nuovo assetto dello Stato sociale il potere tributario si deve orientare verso una configurazione dei rapporti economici e sociali all'interno della comunità adeguatamente ispirata al principio della eguaglianza sostanziale<sup>36</sup>.

L'utilizzo della leva tributaria va infatti effettuato secondo criteri di redistribuzione del reddito che consentano di favorire le categorie sociali realmente sotto-protette e che promuovano uno sviluppo economico idoneo a migliorare il benessere personale e familiare della generalità dei consociati<sup>37</sup>.

Possono così evidenziarsi alcuni elementi di una fiscalità che possa risultare idonea concretamente a favorire il perseguimento di un incremento della "libertà eguale" all'interno delle comunità democratiche moderne<sup>38</sup>:

1. riduzione del peso fiscale sul fattore "lavoro", da realizzare prevalentemente attraverso una diminuzione del carico delle imposte dirette sul reddito di lavoro dipendente e sul reddito del lavoro autonomo (professionisti, piccoli imprenditori e artigiani)<sup>39</sup>;

34 Cfr. FONTANA *Eguaglianza e promozione sociale*, cit., 81 ss.

35 L'analisi del sistema fiscale italiano in funzione di una riforma, più o meno generale, non è ricorrente negli studi della dottrina italiana. Possono citarsi alcuni contributi recenti che prospettano interventi riformatori destinati a modificare profili sistematici rilevanti: TREMONTI – VITALETTI *La fiera delle tasse*, Bologna 1991; ID. *Il federalismo fiscale*, Roma – Bari 1994; TREMONTI *Lo Stato criminogeno. La fine dello Stato giacobino*, Roma – Bari 1999; PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, Roma 2004; BORTOLUSSI *Evanescenti d'Italia*, Milano 2012; BORIA *Lo Stato impossibile*, cit., 191 ss.

36 Cfr. GRANAGLIA *L'eguaglianza nella teoria economica*, in AA. VV. *Teoria e pratica dell'eguaglianza*, a cura di F. Mastromartino, Roma 2016, 143 s.

37 Cfr. PENNACCHI *L'eguaglianza e le tasse*, cit., 115.

38 Vedi BORIA *La riforma fiscale nel patto sociale del Welfare State*, cit., 104 ss.; ID. *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, Napoli 2018.

39 Su questo passaggio vedi ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 195 ss.

2. riduzione generale delle aliquote di imposta sulle attività di impresa (con particolare riguardo alle imposte dirette) per favorire lo sviluppo della produttività e dell'occupazione;
3. allargamento della base imponibile complessiva (con particolare riguardo alle imposte dirette ed all'Iva che producono il maggior gettito fiscale), anche mediante una adeguata opera di contrasto dell'evasione fiscale<sup>40</sup>;
4. sviluppo di meccanismi di tassazione del reddito medio-ordinario mediante regimi forfettari e pre-determinati, con particolare riguardo alle attività di impresa e di lavoro autonomo di medie dimensioni<sup>41</sup>;
5. riduzione dell'erosione della base imponibile complessiva attraverso una revisione sostanziale delle fattispecie di agevolazione (riduzione delle *tax expenditures*)<sup>42</sup>;
6. la tassazione di nuove forme di ricchezza e di forza economica (ad es. le transazioni telematiche, le operazioni di finanza innovativa, le attività a rilevanza ecologica etc.)<sup>43</sup>;
7. istituzione di una imposta sul capitale, come specie di un'imposta patrimoniale applicata tipicamente sui patrimoni finanziari dei contribuenti (su cui vedi il par. successivo).

L'effetto complessivo di tali misure potrebbe produrre una consistente diminuzione della pressione fiscale sulle singole attività economiche (ed in particolare dei redditi di lavoro) così da generare un incremento del reddito netto disponibile soprattutto in capo alle famiglie (ed ai lavoratori)<sup>44</sup>.

Al contempo i saldi complessivi delle entrate fiscali potrebbero rimanere inalterati a seguito di un allargamento della base imponibile complessiva (quale risultato di una serie di azioni: il contrasto all'evasione fiscale; lo sviluppo di meccanismi forfettari che consentono di

40 VISCO, *Evasione fiscale*, in Dig. comm., 4a ed., vol. V, Torino, 1990, 298.

41 Cfr. BORIA *Lo Stato impossibile*, Torino 2013, 25 ss. e 242 ss.

42 Vedi COTTARELLI *La lista della spesa*, Milano 2015, 142 s.

43 Cfr. GALLO F. *L'eguaglianza tributaria*, cit., 17 ss.

Sulla opportunità di individuare forme nuove di tassazione su manifestazioni inquinanti o comunque di incentivo all'economia verde vedi anche LATOUCHE *Breve trattato sulla decrescita serena*, 2007, trad. ital. Torino 2015, 76 s.; GIOVANNINI *Il re Fisco è nudo*, Milano 2016, 170 ss.

44 Su questa impostazione vedi ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 193 ss. e 203 ss.

incrementare la base imponibile; la riduzione dell'erosione derivante da un eccesso di agevolazioni fiscali)<sup>45</sup>.

E' evidente che tale utilizzo del potere tributario si collegherebbe fattivamente alla definizione di un nuovo (e più efficace) modello di *Welfare state*<sup>46</sup>. infatti, la riduzione del prelievo fiscale sulle categorie dei lavoratori promuoverebbe un piano di auto-realizzazione che potrebbe attivare un circuito positivo di crescita della libertà eguale (sotto forma di incremento delle capacità economiche da investire sui progetti di sviluppo personale e familiare)<sup>47</sup>.

Inoltre, la trasformazione delle forme del prelievo fiscale – a seguito del passaggio dalla elevata tassazione del fattore “lavoro” alla tassazione di altri indici di forza economica<sup>48</sup> – porterebbe ad un diverso criterio redistributivo degli oneri pubblici, in base al quale le categorie sociali privilegiate (e soprattutto i titolari di attività economiche ad elevata marginalità reddituale) potrebbero aumentare il grado di partecipazione alle spese pubbliche a fronte di una riduzione dell'apporto fornito dalle categorie di lavoratori<sup>49</sup>.

## 8. L'imposta sul capitale.

Uno dei passaggi fondamentali per la costituzione di un ordine ispirato all'eguaglianza sostanziale riguarda il finanziamento fiscale dello Stato sociale.

Sulla base di quanto già rappresentato in precedenza, una visione moderna del *Welfare State*, non riconducibile esclusivamente alle utopie ma concretamente perseguibile, presuppone alcuni elementi base:

- evitare l'inasprimento della pressione tributaria complessiva (che nella percezione diffusa è difficilmente accettabile);

45 Cfr. BORIA *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, cit., 48.

46 Su questi temi vedi GIOVANNINI A. *Il re fisco è nudo*, cit., 153 ss.

47 Su questi temi vedi O'CONNOR *La crisi fiscale dello Stato*, cit., 240.

Cfr. altresì GRANAGLIA *L'eguaglianza nella teoria economica*, cit., 143.

48 Una riforma dell'imposta personale del reddito ispirata ad una logica di forte riduzione del prelievo, soprattutto sulle categorie deboli di cittadini, da adottare in chiave di sostegno al lavoro, è formulata da DE VINCENZI – POLLASTRI *Imposta negativa, universalismo e incentivo al lavoro. Le linee di una riforma*, in *Italia-nieuropi* 2003, 3.

49 Su questo passaggio di logica fiscale come forma di eguaglianza sostanziale vedi GALLO F. *L'eguaglianza tributaria*, cit., 39 ss.

- mantenere dunque i saldi di finanza pubblica invariati;
- alleviare la tassazione sul lavoro;
- di conseguenza, procedere ad un riparto della tassazione secondo modelli distributivi differenti rispetto a quelli consuetudinari (o perlomeno alle recenti consuetudini del capitalismo post-industriale).

In tale prospettiva, il punto cruciale del nuovo ordine fiscale sembra essere costituito dall'individuazione di un meccanismo tributario che consente di spostare il peso del prelievo fiscale sul fattore del capitale rispetto al fattore lavoro<sup>50</sup>. Tale passaggio del sistema tributario presenterebbe un duplice vantaggio: in termini redistributivi favorirebbe l'incremento di capacità economica e finanziaria in capo alle famiglie dei lavoratori, aumentando pertanto il grado di libertà eguale (e cioè la capacità di realizzare i progetti di auto-determinazione secondo le proprie capacità e inclinazioni); sul piano strettamente fiscale consentirebbe di seguire la capacità contributiva del contribuente in modo più corretto, poiché includerebbe negli indici di forza economica non soltanto il reddito, ma anche il patrimonio (e specialmente il patrimonio finanziario)<sup>51</sup>.

Senza entrare nel merito di una complessa questione giuridica, può stimarsi come un dato notorio che la capacità contributiva costituisce un criterio di riparto degli oneri fiscali tra i consociati che è collegato alla forza economica complessiva espressa da ciascuno di essi, e che quindi è rappresentata adeguatamente se tiene conto di tutti gli indici di ricchezza<sup>52</sup>. La tassazione rapportata essenzialmente al reddito e non al patrimonio (come avviene tipicamente nella fiscalità attuale degli

50 Cfr. LATOUCHE *Breve trattato sulla decrescita serena*, cit., 76 s.; GIOVANNINI *Il re Fisco è nudo*, cit., 159 ss.

51 Cfr. RAJAN – ZINGALES *Salvare il capitalismo dai capitalisti*, Torino 2004, 350 ss.

52 Vedi GIARDINA *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1962; MOSCHETTI *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; FALSITTA *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; BATISTONI FERRARA *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. tributario*, 2008, I, 477 ss.; BORIA *I principi costituzionali dell'ordinamento tributario*, in AA. VV. *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, 84 ss.

Cfr. altresì LOMBARDI *Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria*, in *Temi trib.*, 1964, 597 ss.; MAFFEZZONI *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970; GAFFURI *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; ID., *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 25 ss.

Stati) non sembra essere una forma adeguata di tassazione della capacità contributiva in quanto misconosce un dato fondamentale per la valutazione del ruolo sociale e della capacità di concorrere alle pubbliche spese<sup>53</sup>. È così diffuso il convincimento dottrinale che l'imposta sul patrimonio, in funzione integrativa di altri tributi, consente di assoggettare adeguatamente la capacità contributiva complessiva del contribuente<sup>54</sup>.

Il meccanismo che appare decisivo nel realizzare il nuovo ordine fiscale può così individuarsi in una imposta che colpisca la consistenza del patrimonio dei contribuenti<sup>55</sup>. Fermo rimanendo che la struttura di tale tributo può assumere vari contorni giuridici (in termini di scale di aliquote, anche progressive, e di base imponibile)<sup>56</sup>, va considerata favorevolmente l'idea di limitare l'imposta al capitale finanziario detenuto dai contribuenti (e quindi denaro e titoli finanziari, come obbligazioni e azioni) così da consentire una facile gestione del tributo (prescindendo dalle complessità valutative di patrimoni immobiliari e mobiliari diversi da quelli finanziari)<sup>57</sup>.

L'attuazione dell'imposta sul capitale potrebbe essere ulteriormente facilitata dalla disciplina internazionale della trasparenza finanziaria che rende semplice per le amministrazioni finanziarie la ricostruzione del patrimonio finanziario detenuto da ogni persona nel mondo.

I proventi, presumibilmente molto elevati, dell'imposta sul capitale ben potrebbero essere considerati come il nucleo fondante del piano di finanziamento dello Stato sociale nella logica redistributiva e di libertà eguale illustrata in precedenza<sup>58</sup>.

Così, il criterio distributivo dei carichi fiscali verreb-

be riportato ad un ambito concettuale intriso del valore dell'eguaglianza sostanziale: la capacità di concorrere alle spese pubbliche non è individuata secondo criteri meramente formali (la consistenza numerica del reddito), ma è ricostruita in relazione ad aspetti sostanziali del circuito economico, venendo attribuito rilievo ad elementi di fatto (il dominio del capitale e la conseguente capacità di condizionamento della domanda), che esprimono la "forza" effettiva di un soggetto sul mercato<sup>59</sup>.

## 9. L'abolizione dell'Irpef e l'istituzione delle imposte cedolari.

Nella prospettiva di una rivisitazione dell'imposizione reddituale in linea con gli obiettivi di un moderno *Welfare state*<sup>60</sup> si può così immaginare di procedere ad una revisione radicale dell'imposizione personale sul reddito che risponda ai seguenti obiettivi<sup>61</sup>:

1. abrogazione dell'imposta personale unica sul reddito complessivo delle persone fisiche (e quindi abrogazione dell'IRPEF);
2. istituzione di due tributi cedolari sui redditi di categoria (e precisamente di un'imposta sui redditi derivanti da investimenti e di un'imposta su attività di lavoro e di impresa).

L'abrogazione dell'IRPEF produce la abolizione del meccanismo di determinazione di una imposta unica e progressiva sul coacervo dei redditi prodotti dalla persona fisica<sup>62</sup>. Conseguentemente, i singoli redditi di

59 Vedi FEDELE *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. tributario*, 1998, I, 453 ss.; GALLO F. *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 627 ss.; ID. *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. Dir., App.*, V, Milano, 2001, 657 ss.

60 Sulla centralità dell'imposta sul reddito rispetto alla tassazione dell'individuo nei sistemi democratici moderni vedi MAFFEZZONI *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano 1969; FEDELE *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin.* 2002, I, 450 ss.; BORIA *L'interesse fiscale*, Torino 2002, 115 ss.

61 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 104 ss.

62 Sulla nozione generale di progressività nella dottrina tributaria vedi FANTOZZI *Il diritto tributario*, Torino 2003, 50; SCHIAVOLIN *Il principio di progressività del sistema tributario*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli 2006, 151 ss.

Sul carattere programmatico (e non precettivo) del principio di progressività previsto dall'art. 53 comma 2 Cost. esiste una giurisprudenza costituzionale consolidata: vedi Corte cost. n. 12/1960, n. 30/1964, n. 128/1966, n. 23/1968, n. 159/1987, n. 263/1994. In dottrina cfr. FORTE *Il problema della progressività con particolare*

53 È semplice comprendere che a parità di reddito (ad es. 50.000 € all'anno) è del tutto differente la posizione di chi ha patrimonio zero e chi ha patrimonio 1 milione di euro, sia in termini di costi annuali (ad es. chi ha la proprietà di casa non paga l'affitto) sia in termini di potenzialità di spesa e quindi di opportunità (viaggi, istruzione privata, sanità specialistica, impiego del tempo libero etc.).

54 Vedi GALLO F. *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale*, in *Riv. Dir. Fin.* 1986, I, 234 ss.; ID. *Leguaglianza tributaria*, cit., 45 s.

55 Vedi su questo punto il progetto di PIKETTY *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 813 ss.; vedi altresì ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 206 ss.

56 Cfr. PIKETTY *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 816 ss.

57 Cfr. PIKETTY *Il capitale nel XXI secolo*, cit., 817 s.

58 In tal senso GALLO F. *Le ragioni del fisco*, cit.; FEDELE *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 3 ss.

categoria vengono assoggettati ad imposizione su base reale e proporzionale, mediante una aliquota unica di imposta (c.d. *flat rate*)<sup>63</sup>.

Nell'imposta sui redditi degli investimenti (IRI) vengono ricompresi i redditi riferibili a due categorie di reddito e precisamente: a) redditi di capitale; b) redditi fondiari (e cioè redditi dei terreni e redditi dei fabbricati). Si tratta evidentemente di redditi assimilabili sul piano della fonte produttiva, in quanto riconducibili ad un atto di investimento di un capitale di partenza (investito per l'appunto in immobilizzazioni finanziarie, quali azioni, obbligazioni, depositi bancari o altri strumenti di investimento, ovvero in immobilizzazioni materiali, quali terreni o fabbricati).

Nell'imposta sui redditi di lavoro o di impresa (IRLI) sono inclusi i redditi derivanti da attività produttive e riconducibili a quattro categorie di reddito: c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa commerciale; f) redditi dell'impresa agricola. Anche in questo caso l'assimilazione logica delle categorie reddituali avviene in base alla fonte produttiva, ravvisabile in attività continuative di lavoro ovvero di impresa; è dunque non un singolo atto di investimento, bensì una serie prolungata, continuativa e tendenzialmente stabile di atti funzionalmente collegati ad una finalità produttiva (e pertanto una "attività economica") a costituire la fonte comune di produzione del reddito delle categorie menzionate<sup>64</sup>. Vale la pena osservare che i redditi dell'azienda agricola sono inclusi nei redditi derivanti da lavoro e impresa proprio in ragione della fonte produttiva (ravvisabile in una attività economica), ve-

nendo così "dirottati" dalla classica collocazione nei redditi fondiari (come avviene attualmente nel Testo unico delle imposte sui redditi).

La differenziazione tra i due tributi riguarda tipicamente la misura dell'aliquota di imposta che può essere stabilita al 26% per i redditi derivanti da investimento e al 24% per i redditi derivanti da attività produttive<sup>65</sup>. Tali aliquote riprendono elementi normativi del sistema fiscale vigente al fine di assicurare una linea di continuità concettuale; in particolare l'aliquota del 26% riprende la linea di una tassazione attenuata per i redditi di capitale, allineandosi rispetto al livello impositivo attuale (fissato al 26%) per i redditi di capitale e mostrando un incremento per i redditi fondiari (essendo l'imposta sostitutiva sui redditi dei fabbricati stabilita al 10% o 21%, a seconda dei casi); l'aliquota del 24% per i redditi di lavoro o di impresa individuale è la medesima attualmente prevista per l'IRES (e dunque dell'imposta sui redditi delle società e degli enti collettivi), con l'evidente finalità di garantire un trattamento omogeneo per l'imposizione dei redditi delle attività produttive indipendentemente dalla forma giuridica adottata per il relativo esercizio<sup>66</sup>.

Pur mantenendosi una diversità di trattamento fiscale dei redditi da investimento rispetto ai redditi delle attività produttive si riduce sensibilmente il grado differenziale (che viene fissato in 2 punti percentuali tra il 26% dei redditi di investimento ed il 24% dei redditi da attività) rispetto all'attuale ordinamento (in cui il differenziale tra redditi di capitale tassati al 26% e redditi di lavoro o impresa può arrivare a 17 punti percentuali, in considerazione dell'aliquota marginale dell'Irpef fissata al 43% per i redditi eccedenti l'importo di 75.000 €)<sup>67</sup>.

riguardo al sistema tributario italiano, in *Riv. Dir. Fin.* 1952, I, 354 ss; MANZONI *Il principio della capacità contributiva*, cit., 186 ss; GIARDINA *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 454 ss; FANTOZZI *Il diritto tributario*, cit., 50 s.; FEDELE *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 36.

63 Sulle opportunità di introdurre forme innovative di redistribuzione del carico fiscale (e dunque di realizzare una "nuova progressività") vedi TREMONTI *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in *Riv. Dir. Fin.* 1987, I, 89 ss.; ID. *Una nota di politica fiscale: la crisi dell'IRPEF e la questione della progressività*, in *Riv. Dir. Fin.* 1999, I, 3 ss; SCHIAVOLIN *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv. Dir. Trib.* 2006, I, 291 ss. Vedi in argomento le considerazioni di GALLO *Le ragioni del fisco*, cit., 109 ss.

Sulla attenuazione della progressività tradizionale (realizzata attraverso l'intervento sulle aliquote) cfr. PERRONE CAPANO *L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, in AA. VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli 2006, 339 ss.

64 Sulla distinzione concettuale tra redditi "da atto" e redditi "da attività" vedi BORIA *Il sistema tributario*, Torino 2008, 147 ss.

65 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 105.

66 A tal riguardo va menzionato un progetto di riforma del sistema fiscale delineato nel disegno di legge delega del 16.4.2012 nel quale sono contenute norme di principio che richiamano elementi indicati nella proposta riformatrice indicata nel testo come ad es. le norme relative alla introduzione di una aliquota di imposta unica sul reddito di impresa (art. 13) e alla revisione dei meccanismi di agevolazione fiscale obsoleti (art. 4). In particolare per un commento relativo alla introduzione di una aliquota unica per l'imposizione del reddito di impresa vedi DI PIETRO *L'Iri cambia la geometria del sistema*, in *Sole* 24 ore 23.4.2012.

67 Esistono peraltro altre proposte di riforma fiscale formulate in Europa che sono concettualmente assimilabili alla riforma qui prospettata. In particolare in Germania nel 2005 un autorevole studioso - Paul Kirchhof - ha prospettato l'adozione di una *flat tax* in misura pari al 25%. Secondo i calcoli formulati da questo studioso, tale riforma si sarebbe finanziata semplicemente con l'abolizione della fiscalità di sostegno.

Viene così concretamente perseguito l'obiettivo di un riavvicinamento della tassazione del lavoro alla tassazione del capitale, in una prospettiva di equità sostanziale e di sostegno effettivo allo sviluppo del sistema produttivo<sup>68</sup>.

Non viene quindi adottato l'attuale meccanismo di progressività "a scaglioni" per la determinazione dell'imposta dovuta dal contribuente, ma si applica un criterio di determinazione del tributo ravvicinabile al meccanismo del *flat rate*, con due diverse aliquote di imposta a seconda della tipologia della fonte<sup>69</sup>.

Per entrambi i tributi di nuova istituzione l'individuazione del presupposto di imposta e dei soggetti passivi nonché le regole di determinazione della base imponibile dovranno essere effettuate sulla base delle norme attualmente previste dall'ordinamento tributario (ed in specie nel Testo unico delle imposte dirette). Come è noto, infatti, le regole delle singole categorie reddituali costituiscono il precipitato normativo di un lungo processo di formazione, avviato con i tributi cedolari successivi all'unificazione nazionale e successivamente riproposte e modificate con l'introduzione dell'Irpef all'inizio degli anni settanta<sup>70</sup>. Si tratta di regole molto dettagliate ed articolate, che riflettono le problematiche giuridiche e le soluzioni concettuali elaborate da dottrina e giurisprudenza nel corso del tempo<sup>71</sup>. In altre parole, l'impianto normativo esistente costituisce un patrimonio culturale e giuridico che non occorre mettere in discussione, potendo anzi essere agevolmente conservato nell'ambito della disciplina dei tributi cedolari di nuova istituzione<sup>72</sup>.

L'unica modifica rilevante dell'assetto normativo vigente prodotta dalla riforma qui esposta consiste nella dissoluzione della categoria residuale dei redditi diversi

(attualmente prevista nel Testo unico delle imposte dirette) al fine di realizzare una "dislocazione" delle fattispecie reddituali ivi regolate nei due tributi di nuova istituzione. In buona sostanza, le fattispecie residuali andranno distribuite nell'imposta sui redditi degli investimenti e nell'imposta sui redditi di lavoro o di impresa a seconda della prossimità concettuale alle fonti produttive. Evidentemente si tratta di una ripartizione normativa non complicata, considerando che la maggior parte delle fattispecie dei redditi diversi sono chiaramente riconducibili ad atti di investimento (ad es. redditi di fabbricati o terreni situati all'estero, *capital gains* etc.) o ad attività (attività occasionali di lavoro autonomo o di impresa)<sup>73</sup>.

## 10. La revisione delle tax expenditures ed il riordino della fiscalità di sostegno.

La fiscalità di sostegno va sottoposta ad una radicale opera di riordino e di ridimensionamento secondo gli obiettivi di alleggerimento della spesa pubblica per sovvenzioni sociali che si sono indicati in precedenza<sup>74</sup>.

In particolare, tale opera di revisione può essere attuata attraverso una legge delega che contenga i principi generali del riordino delle norme di agevolazione tributaria. Il decreto legislativo di attuazione della delega si presenterà così come una vera e propria "legge generale" delle agevolazioni tributarie, andando a colmare una lacuna grave dell'ordinamento fiscale attuale e consentendo di perseguire un disegno di razionalizzazione della fiscalità di sostegno<sup>75</sup>.

I principi generali che dovrebbero essere enunciati nella legge delega potrebbero rispondere alle seguenti indicazioni:

68 Per una ipotesi di revisione della tassazione dei redditi derivanti dal lavoro, dipendente e autonomo, vedi URICCHIO *I redditi dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari 2006.

69 STEVANATO, *Dalla crisi dell'IRPEF alla Flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Milano, 2016.

70 In ordine alla ricostruzione dell'imposta personale come sintesi storica e stratificazione delle imposte cedolari e dell'imposta complementare vedi BORIA *Sistema tributario*, in *Dir. IV Sez. Comm.*, XIV, Torino 1997, 29 ss.; ID. *Il sistema tributario*, cit., 138 ss.

71 Sulla "categorizzazione" del reddito nell'imposta personale vedi TINELLI *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano 1991, 54 ss.; TOSI *La nozione di reddito*, in AA. VV. *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, I, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di Tesaurò, Torino 1994, 105; CASTALDI *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino 1999, 176 ss.

72 In argomento cfr. COSCIANI *Struttura dei sistemi tributari e loro riforma*, in *Dir. Prat. Trib.* 1979, I, 515 il quale osserva che le categorie dell'IRPEF "non sono altro che le vecchie imposte reali di un tempo".

73 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 107.

74 Sulla fiscalità di sostegno in generale e sul tema delle agevolazioni tributarie vedi, *ex multis*, LA ROSA *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano 1968; ID., *Esenzione (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XV, Milano, 1966, 568 ss.; ID. *Esclusioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; ID. *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; FEDELE *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, 146 ss.; MOSCHETTI *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dir. Disc. Priv. Sez. Comm.*, Torino, 1987, I, 73 ss.; FICHERA *Le agevolazioni tributarie*, Padova 1992; ID. *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. Dir. Fin.* 1997, I, 486 ss.; BASILAVECCHIA *A agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. Trib.* 2002, 421 ss.

75 Cfr. BORIA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 107 s.

1. la legge sulle agevolazioni tributarie dovrà procedere ad individuare i principi generali applicabili alla materia, definendo in specie le varie tipologie di fattispecie agevolativa e gli effetti conseguenti (esenzioni, esclusioni, riduzioni di aliquote, regimi di determinazione agevolata della base imponibile, forfettizzazioni etc.), nonché ponendo le basi per risolvere i problemi di coordinamento con le norme tributarie ordinarie (con particolare riguardo alle esigenze di bilanciamento dei valori promozionali sottesi alle norme di agevolazione tributaria rispetto ai principi dell'interesse fiscale e della capacità contributiva)<sup>76</sup>;
2. al fine di assicurare un adeguato rispetto delle esigenze di trasparenza, chiarezza, semplicità dovrà essere stabilita l'indicazione esplicita delle finalità di promozione sociale ed economica perseguita da ciascuna delle fattispecie di agevolazione<sup>77</sup>;
3. la legge dovrà altresì assicurare l'ammissibilità della interpretazione estensiva ed analogica delle norme di agevolazione tributaria, risolvendo in tal modo un annoso problema di esegesi giuridica.

Rispetto al programma di risanamento della finanza pubblica ed al fine di realizzare un effetto finanziario incrementale per il bilancio pubblico (da utilizzare per compensare, almeno parzialmente, le perdite di gettito prodotte dalla riforma dell'imposta sul reddito sopra descritta) il riordino della fiscalità di sostegno impone una azione di forte riduzione delle agevolazioni tributarie

76 Sulla fiscalità di sostegno in generale e sui principi generali rilevanti nella materia vedi, senza pretese di esaustività, LA ROSA *Esclusioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; ID. *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*; ID., *Esenzione (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XV, Milano, 1966, 568 s; ID. *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano 1968, 125 ss.; D'AMATI *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Ns. D.I., Appendice*, I, Torino, 1980, 153 ss.; ID. *Profili giuridici delle agevolazioni fiscali*, in *Le agevolazioni fiscali*, a cura di LECCISOTTI Bari, 1995, 45; ID. *Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1968, II, 465 ss.; BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, 220 ss.; FEDELE *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, 146 ss.; FANTOZZI *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.* 1972, I, 728 ss.; ID. *Il diritto tributario*, Torino 2003, 138; MOSCHETTI *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, Torino, 1987, I, 73 ss.; FICHERA *Le agevolazioni tributarie*, Padova 1992; ID. *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. Dir. Fin.* 1997, I, 486 ss.; BASILAVECCHIA *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. Trib.* 2002, 421 ss.

77 Per una ricostruzione della disciplina delle agevolazioni fiscali vedi l'accurato lavoro di AA. VV. *La dimensione promozionale del fisco*, a cura di A. Uricchio, G. Selicato, M. Aulenta, Bari 2016.

ammesse nell'ordinamento (e quindi di contenimento delle attuali *tax expenditures*).

Potrà così essere stabilita l'abrogazione delle norme di agevolazione tributaria che non rispondono ad obiettivi rilevanti di meritevolezza economica e sociale e di tutte quelle che producono benefici economici di ridotta entità. Allo scopo di garantire un risultato quantitativo consistente ed evitare che il decreto legislativo sia condizionato dalle pressioni delle categorie sociali e dei gruppi di interesse<sup>78</sup>, potrà fissarsi un obiettivo predeterminato in termini di incremento delle entrate tributarie, stabilendosi che, in ogni caso, l'abrogazione delle norme di agevolazione tributarie debba produrre un incremento complessivo di entrate tributarie non inferiore ad un determinato importo. Sulla base degli attuali conti di finanza pubblica, il saldo positivo della riforma della fiscalità di sostegno potrebbe agevolmente produrre un incremento di entrate pari a circa 40 miliardi di euro per ciascun anno.

In particolare, si può immaginare il seguente disegno di riforma delle *tax expenditures*:

- riduzione/eliminazione di agevolazioni per le famiglie: risparmio di 20 miliardi di euro<sup>79</sup>
- riduzione/eliminazione di agevolazioni per le imprese: risparmio di 12 miliardi di euro<sup>80</sup>
- riduzione/eliminazione di detrazioni forfettarie dei vari redditi di categoria: risparmio di 8 miliardi di euro<sup>81</sup>

78 Sui principi promozionali e sul tema degli interessi frazionari quale fondamento della dialettica sottesa alle agevolazioni tributarie vedi BORIA *Il sistema tributario*, cit., 1051 ss.

79 Si riportano alcune voci delle attuali agevolazioni di imposta – rilevanti soprattutto in ambito Irpef – per le quali si può pensare ad una eliminazione per un totale di circa 20 miliardi di euro: assicurazioni (4 mld €), fondi pensione (0,7 mld €), spese sanitarie (1,5 mld €), credito M/L (2 mld €), varie personali (2,3 mld €), TFR (6,5 mld €), interessi (1,3 mld €), locazioni (1,6 mld €). I dati sono acquisiti dall'audizione del presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio resa alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 21.7.2015.

80 Si riportano alcune voci delle attuali agevolazioni di imposta – rilevanti in ambito Ires, Irap e accise – per le quali si può pensare ad una eliminazione per un totale di circa 12 miliardi di euro: varie (1,2 mld €), personale dipendente (4,5 mld €), agricoltura (1,7 mld €), trasporto (3,6 mld €), trasformazione imposte differite attive (0,8 mld €). I dati sono acquisiti dall'audizione del presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio resa alla Commissione Finanze e Tesoro del Senato, in data 21.7.2015.

81 E' da osservare che il valore complessivo delle detrazioni previste secondo criteri forfettari o predeterminati nella disciplina dei redditi di categoria (e dunque rilevanti ai fini delle imposte sui redditi) ammonta a circa 36 miliardi di euro. Prevedere una riduzione di tali fattispecie per un importo pari a 8 miliardi di euro significa evidentemente operare una riduzione pari al 22% circa del totale.

Per garantire l'immediatezza dell'effetto incrementale per il bilancio pubblico è stabilito che l'abrogazione delle norme di agevolazione tributaria debba entrare in vigore a partire dal primo periodo di imposta successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

### 11. Status e standard: la ricerca di modelli diversi di regolazione giuridica dei rapporti sociali ed economici.

Una delle caratteristiche più pronunciate dell'attuale assetto del *Welfare state* è senz'altro rappresentata dalla grande quantità di soggetti chiamati a beneficiare delle prestazioni sociali, da un lato, ed a contribuire con il pagamento di tributi ed oneri contributivi al finanziamento delle stesse prestazioni, dall'altro lato. Proprio il grande numero di tali soggetti (e quindi la *dimensione "di massa"* della funzione fiscale) impone una accurata riflessione sui modelli di regolazione giuridica dei rapporti sociali ed economici da assumere in sede riformatrice.

Lo schema paradigmatico attualmente adottato nel modello classico di Stato sociale risponde alla logica dell'eguaglianza giuridica e formale, secondo cui ciascun consociato deve vedere riconosciuta "esattamente" e puntualmente la propria posizione giuridica (sia come diritti sia come obblighi).

Tale schema ha denunciato evidenti limiti di funzionamento nella dimensione "di massa" dello Stato sociale, poiché ha indotto le amministrazioni pubbliche ad uno sforzo enorme per procedere alla ricostruzione della posizione individuale e, conseguentemente, per erogare le prestazioni sociali e per richiedere i tributi spettanti a ciascun consociato. L'obiettivo di promuovere e tutelare la "giustizia del caso singolo" è così entrata in collisione con le indeclinabili esigenze di efficienza e di economicità di ogni assetto organizzato, producendo disfunzioni e costi di gestione talmente elevati da porre radicalmente in dubbio la capacità dello Stato sociale di erogare su un piano concreto ed effettivo prestazioni sociali adeguate.

Sembra dunque opportuno provare a modificare il paradigma giuridico dei rapporti sociali ed economici, abbandonando il riferimento alla "giustizia singola" per assumere invece il riferimento alla "giustizia di gruppo"<sup>82</sup>.

In tale ottica si può pensare alla adozione di modelli di regolazione giuridica dei rapporti economici e sociali che siano improntati ad una logica di ordinarietà e di medietà e dunque che risultino finalizzati ad individuare

un parametro di riferimento (lo *standard*) correlato adeguatamente ai livelli essenziali delle prestazioni sociali da erogare e da finanziare con riferimento alla appartenenza dell'individuo ai vari gruppi sociali (e dunque con riguardo allo *status* del consociato).

Pertanto, l'individuazione delle prestazioni sociali da erogare ai consociati - secondo la "mappa dei bisogni" elaborata nel nuovo modello di *Welfare state* - va definita in relazione ad un parametro medio ed ordinario di dignità e libertà elaborato in una determinata fase storica con riguardo alle esigenze economiche e materiali occorrenti a garantire una liberazione dai bisogni primari ed una effettiva parità di opportunità rispetto ad un percorso di auto-determinazione di ciascun individuo; evidentemente il parametro tenderà a modificarsi con riguardo ai bisogni ed alle opportunità riferite a determinati gruppi di individui (distinti in relazione alla località di residenza, alle età ed ai relativi bisogni di auto-sufficienza materiale, alle eventuali disabilità o disagi di partenza, etc.). Ne consegue che il livello essenziale delle prestazioni sociali del *Welfare state* va definito in ragione di standards riferiti ai gruppi sociali (e dunque distinti in relazione allo status dell'individuo) e non anche costruito "su misura" per ciascun individuo.

La standardizzazione dei processi di regolazione dei rapporti economici e sociali all'interno della comunità nazionale va riportata anche al tema del finanziamento del *Welfare state*; appare infatti necessario abbandonare il modello della "giustizia del caso singolo" anche sul versante della distribuzione dei carichi fiscali, tradizionalmente sostenuto da gran parte della dottrina costituzionale e tributaria, per accogliere un modello distributivo che privilegi gli *standards* impositivi e che dunque si orienti verso la "giustizia del gruppo"<sup>83</sup>.

Così il tradizionale criterio della capacità contributiva, intesa quale forza economica del singolo contribuente che vale come parametro razionale di distribuzione degli oneri tributari richiesti per finanziare le spese indivisibili (e dunque quelle di gran lunga prevalenti) dello Stato sociale, dovrebbe essere superato - anche in via sistematica e interpretativa - a favore del criterio dell'interesse fiscale, da intendersi come criterio che consente la tassazione del singolo consociato su base puramente razionale (e che pertanto possa legittimare l'imposizione di fatti economicamente rilevanti in termini presuntivi e standardizzati). In buona sostanza, il ricorso allo *standard* fiscale permetterebbe di agganciare l'imposizione tributaria a situazioni economiche riguardanti un gruppo omogeneo di soggetti, come tali più agevolmente ri-

82 Cfr. BORJA *La riforma fiscale nel patto fiscale del Welfare State*, cit., 110.

83 Cfr. BORJA *Lo Stato impossibile*, Torino 2013, 25 ss.

conoscibili e gestibili dall'amministrazione finanziaria, con evidente guadagno sul piano dell'economicità e dell'efficacia dell'azione amministrativa<sup>84</sup>.

Deriva, pertanto, da tale assetto rinnovato un chiaro incremento della capacità di funzionamento del *Welfare state*, sia con riferimento alla idoneità ad erogare prestazioni sociali efficaci sia con riguardo alla raccolta della provvista fiscale occorrente a finanziare la macchina pubblica.

Va peraltro segnalato che il passaggio ad un modello di *Welfare state* ispirato alla logica della standardizzazione vale a comprimere, in qualche misura, il "feticcio" della persona nell'ordinamento giuridico, riducendone il valore quale misura e fondamento delle regole sulle prestazioni sociali e sul relativo finanziamento; piuttosto, sembra prevalere la centralità degli interessi di gruppo (i c.d. interessi frazionali) quale criterio fondante del nuovo assetto ordinamentale dello Stato sociale. In altre parole, l'individuo (e la giustizia del caso singolo) non assume più un carattere tipizzante dell'ordinamento giuridico, venendo preferito l'interesse collettivo (anche se di una collettività ristretta, e cioè di un gruppo sociale omogeneo) quale valore di riferimento nella definizione degli assetti regolatori.

Il nuovo modello di Stato sociale, ispirato alla ricerca di modelli di regolazione dei rapporti economici e sociali orientati verso la promozione di *standards* definiti in relazione agli *status* dei consociati, costituisce così un evidente superamento della logica tradizionale di sviluppo dei sistemi di diritto<sup>85</sup>. Il nuovo *Welfare state* supera la persona (e cioè l'individuo) e si indirizza verso l'interesse collettivo e la giustizia di gruppo, assumendo obiettivi di equità concreta e di funzionalità che siano coerenti con i postulati della "libertà eguale" più volte richiamati in precedenza.

84 In ordine alla logica impositiva di attività di impresa e di lavoro autonomo in un assetto di fiscalità di massa e, conseguentemente, sulla opportunità della adozione di *standards* fiscali (attraverso modelli di tassazione relativi al reddito medio ed ordinario) vedi LUPI *Società, diritto e tributi*, Milano 2005, 156 ss.; BORJA *L'interesse fiscale*, Torino 2002, 240 ss.; Id. *Il sistema tributario*, cit., 153 ss.

85 In argomento vedi GIOVANNINI *Ipotesi normative di reddito ed accertamento nel sistema di impresa*, Milano 1992; GALLO *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, in *Rass. Trib.* 2000, 1496 ss.; VERSIGLIONI *Prova e studi di settore*, Milano 2007; BEGHIN *Gli studi di settore, le gravi incongruenze ex art. 62 sexies del D.L. n. 331/1993 e l'insostituibile opera di adattamento del risultato di normalità economica alla fattispecie concreta*, in *Riv. Dir. Trib.* 2007, II, 749 ss.; AA. VV. *Studi di settore e tutela del contribuente*, *Quaderni di rivista di diritto tributario*, a cura di P. Boria, Milano 2010.

## 12. Superare l'indifferenza diffusa del contribuente: la formulazione di un messaggio simbolico per un progetto sul destino del vivere insieme.

La nuova dimensione del potere tributario nella società circolare implica una diversa presentazione del codice sociale ad esso collegato attraverso una riformulazione del messaggio simbolico.

Il potere tributario va scollegato dalla routine di uno Stato che si limita a prendere risorse per "tenere in equilibrio i conti pubblici"; va rimossa la connessione automatica con l'indebitamento dello Stato e superata la posizione di mera obbedienza del cittadino/contribuente<sup>86</sup>.

L'esercizio della funzione fiscale va rivitalizzata mediante il ripristino di un circuito virtuoso che possa innervare le relazioni profonde dell'appartenenza sociale; il tributo deve tornare ad essere lo strumento (possibilmente "gioioso") di una comunità solidaristica impegnata dei valori della libertà eguale.

Il potere tributario deve essere pertanto ricondotto alla formulazione di un "programma paese" volto al superamento della crisi dello Stato sociale ed alla trasformazione del nucleo del patto sociale. Si tratta di abbandonare le impostazioni di micro-politica degli ultimi decenni (che contemplano una serie di riforme ordinamentali, talora anche incisive, riferite però sempre a comparti circoscritti), che denotano la mancanza di una visione di insieme del "destino di un popolo": occorre invece procedere alla elaborazione di un progetto di indirizzo della comunità verso un modello generale di funzionamento del sistema economico e produttivo, idoneo a rilanciare il maggior numero possibile di "agenti economici" sul mercato, riducendo le diseguaglianze di partenza e promuovendo la piena occupazione delle forze attive.

Per utilizzare altre parole, la classe governante deve rinunciare ad un sistema di riforme a la carte, da scegliere volta per volta, secondo gli umori e le pressioni esercitate dai governati (e specialmente dai gruppi più influenti e condizionanti in termini di consenso elettorale), suscettibili di operare un aggiustamento "a pezzi" della macchina pubblica e della infrastruttura sociale, stratificando interventi normativi progettati in diverse fasi storiche (taluni ideati in un momento di ciclo economico crescente ed altri studiati nel corso di congiunture negative e recessive) ed in condizioni politiche e sociali completamente differenti<sup>87</sup>.

86 Su questi temi cfr. PORRO *Le tasse invisibili. L'inganno di Stato che toglie a tutti per dare a pochi*, Milano 2019.

87 Sulla latitanza della politica rispetto ad un progetto paese e

Questa assenza di un “progetto paese” oggi costituisce il limite più significativo rispetto alla elaborazione di un piano di crescita e di sviluppo, ancora di più rispetto alla mancanza di risorse drenate dal debito pubblico: nelle fasi di crisi la capacità di risollevarsi e rilanciare la produzione nazionale dipende essenzialmente da elementi morali presenti nella comunità, dalla forza e dall'energia creativa che ciascun consociato (o comunque la gran parte di essi, anche in ragione di comportamenti emulativi) è in grado di apportare per aumentare la capacità economica individuale (e dunque, cumulativamente, la ricchezza complessiva del paese)<sup>88</sup>.

Il potere tributario, quale possente codice sociale del gruppo, va così inserito all'interno di un progetto complessivo e generale di crescita sociale ed economica della comunità, nel cui ambito le prestazioni fiscali diventerebbero strumenti per favorire obiettivi pienamente condivisi da ciascun cittadino (e non più meri atti di obbedienza ad una legalità incompresa)<sup>89</sup>.

Solo in questo modo il depauperamento fiscale potrà essere avvertito come un elemento del piano di rinascita della propria comunità e quindi come un sacrificio collegabile ad un largo beneficio collettivo<sup>90</sup>.

### 13. La mano che prende, la mano che dà.

La peculiare configurazione del potere tributario – ideologica e non strutturale (poiché riguarda le finalità e non i modi dell'esercizio della funzione fiscale) – lascia lo spazio anche a costruzioni immaginifiche di matrice filosofica, che valgono essenzialmente ad accentuare la connotazione solidaristica di tale funzione primaria della comunità.

Può citarsi, a tal riguardo, la costruzione di Sloterdijk che prospetta un assetto della fiscalità paradossale rispetto all'attuale situazione degli Stati democratici<sup>91</sup>.

sulla emersione di uno scollamento tra società civile e classe governante cfr. le considerazioni, perlopiù riferite alle implicazioni sociologiche, di LA VALLE *Economia di mercato senza società di mercato*, Bologna 2004, 77 ss.

88 Vedi AKERLOF – SHILLER *Spiriti animali. Come la natura umana può salvare l'economia*, trad. ita. Milano 2009; RIFKIN *La civiltà dell'empatia. La corsa verso la coscienza globale nel mondo in crisi*, trad. ita. Milano 2010.

89 Cfr. BORIA *Lo Stato impossibile*, cit., 191 ss.

90 Il tributo diventerebbe quindi pienamente apprezzabile e condivisibile secondo la logica del modello “benefici – tributi”. Cfr. ATKINSON *Diseguaglianza*, cit., 286 ss.

91 SLOTERDIJK *La mano che prende e la mano che dà*, Berlin 2010, trad. ita. Milano 2012, 7 ss.

Sul presupposto di una diffusa e consistente diseguaglianza sociale tra ricchi e poveri nelle società industriali contemporanee, si prende atto che il sistema fiscale di carattere obbligatorio, stabilito dagli ordinamenti legali degli Stati democratici, non contribuisce a risolvere il problema della diseguaglianza. Anzi le tendenze attuali ad ancorare il prelievo sulla base della ricchezza radicata al territorio tende a privilegiare la tassazione dei redditi da lavoro e degli immobili, beneficiando il reddito da capitale dei nuovi ricchi.

L'esercizio teorico costantemente ripetuto dalla dottrina giuridica ed economica di progettare riforme fiscali non apporta nessuna seria soluzione ai problemi di tassazione dei redditi su base territoriale ed alla sperequazione in favore del capitale e del profitto<sup>92</sup>.

Si propone così di sostituire all'obbligo legale un atto liberale del consociato: l'obbligazione tributaria si trasformerebbe in un dono, sostituendosi l'etica del dare alla soggezione obbligatoria alla legge. “*In una società democratica le tasse andrebbero trasformate da riscossioni forzose in donazioni a favore della collettività*”<sup>93</sup>.

Una tale trasformazione varrebbe a modificare concettualmente la funzione fiscale all'interno della società: da soggezione ad un potere pubblico, diventerebbe un atto di solidarietà nei confronti dell'altro da sé impersonale che compone la comunità<sup>94</sup>.

Gli esercizi quotidiani di sottomissione fiscale che ormai tralattivamente vengono riproposti all'interno della società hanno prodotto, nella migliore delle versioni di cittadinanza, rassegnazione e mortificazione dei contribuenti; talora sfociano in vicende di resistenza individuale (evasione fiscale) o collettiva (erosione della base imponibile prodotta dall'azione delle lobbies). Ne deriva la formazione di un circuito vizioso che sottrae una valenza positiva alla fiscalità e la riporta sempre più ad una dolorosa pratica di soggezione (silenziosa) del contribuente allo Stato e non certo ad un positivo fenomeno di partecipazione politica all'avanzamento ed al progresso della comunità.

Così, nelle democrazie contemporanee, “*lo Stato fiscale tautologico non spiega sé stesso ... [rimettendosi] al*

92 Si tratta di temi anticipati già da TREMONTI *Il futuro del fisco*, in AA. VV. *Nazioni senza ricchezze, ricchezze senza nazione*, a cura di F. Galgano – S. Cassese – G. Tremonti – T. Treu, Bologna 1993, 49 ss.

93 Cfr. SLOTERDIJK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 14.

94 In senso adesivo verso una solidarietà intrisa dell'etica del dare, come elemento imprescindibile della coesione sociale, vedi SENNETT, *Insieme*, cit., 88 ss.

*silenzio che esso mantiene sulla giustificazione del proprio operato*<sup>95</sup>.

Nella prospettiva di uno Stato denotato come struttura etico-politica dotata di un valore che si auto-afferma alla coscienza della comunità dei suoi appartenenti la funzione fiscale potrebbe essere sublimata in un gesto (puramente) solidaristico rivolto alla effettiva promozione della libertà eguale. La donazione a vantaggio del bene comune, che si risolve in un incremento della potenzialità di vita di ciascuno nella dimensione della eguaglianza sostanziale e delle libertà positiva, mostra così i tratti del riscatto attivo del cittadino rispetto alla rassegnazione di fronte all'obbligo fiscale di uno Stato anonimo.

*“Il nuovo habitus originato dalla cultura del dare potrebbe liberare in misura crescente le energie necessarie a superare gli indegni relitti della cleptocrazia statale”*<sup>96</sup>.

E' evidente che tale prospettiva costituisce un paradosso: la necessità di contare su flussi finanziari stabili per sostenere la spesa dello Stato sociale richiede certezza di incassi che solo (almeno per ora) l'obbligatorietà ex lege delle prestazioni fiscali può garantire. Il passaggio ad un assetto sociale fondato sull'etica della donazione richiederebbe un ampio periodo transitorio per evitare una profonda crisi fiscale del *Welfare State*.

Resta però la grande suggestione del messaggio filosofico: il potere tributario va rimeditato nella dimensione della società circolare per superare la routine di una fiscalità datata e ormai mortificante per valorizzare meccanismi solidaristici in cui il singolo si senta davvero parte di una comunità orientata verso un ordine sociale aperto e coinvolgente<sup>97</sup>. Si tratta, in buona sostanza, di promuovere un'etica fiscale ispirata dalla logica della coesione e dalla solidarietà verso l'altro da sé, nella direzione di una strategia sociale diretta verso l'inclusione e la tutela del bisognoso.

*“Solo una trasformazione del genere potrebbe rianimare una società irrigidita in routine che riflettono riluttanza e malumore verso lo Stato”*<sup>98</sup>.

Pietro Boria

95 Cfr. SLOTERDJIK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 24.

96 Cfr. SLOTERDJIK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 51.

97 in tal senso vedi anche SLOTERDJIK *Ira e tempo, Saggio politico psicologico*, trad. ital. Roma 2007, 39 ss.

98 Cfr. SLOTERDJIK *La mano che prende e la mano che dà*, cit., 14.