

Imposte moderne e Stati post nazionali*

Adriano Di Pietro¹

1. Imposta e Stato moderno: un'endiadi necessaria

Finanziamento con le imposte e Stato moderno rappresentano un'endiadi ormai acquisita come necessaria

Nell'esperienza e nella tradizione europee, l'imposta è servita e continua a servire a finanziare le spese pubbliche. Ha costituito un supporto finanziario indispensabile per lo Stato moderno; ne ha condiviso la sovranità e ha beneficiato del territorio sul quale lo Stato, come ente sovrano, esercita le proprie competenze, nella pluralità e con la distinzione delle funzioni, ma con l'autorità ed anche con la forza, di cui ha il monopolio, di esercitarle.

L'imposta in Europa ha accompagnato l'affermazione, lo sviluppo e il consolidamento dello Stato moderno. Ha sostenuto anche una responsabilità finanziaria straordinaria, sia quella richiesta per lo sforzo economico di due guerre mondiali, sia l'altra necessaria per gli Stati europei per sostenere la ricostruzione post bellica. Con la pace e con le nuove Costituzioni, poi, l'imposta ha alimentato la fiducia che il costo fiscale delle funzioni pubbliche potesse anche contribuire a realizzare una giustizia sociale, quella necessaria per l'eguaglianza, sostanziale non solo dei contribuenti, ma anche dei cittadini, grazie anche a quella funzione distributiva delle ricchezze personali affidata all'imposizione progressiva.

Nell'ultimo secolo l'efficacia finanziaria dell'imposta si è consolidata su ricchezze quali reddito, patrimonio, consumo, produzione, scambi, a loro volta espressione di un'economia e beneficiarie di un mercato che erano dichiaratamente nazionali. Ne era nata allora una costellazione d'imposte

* Come citare questo articolo: A. DI PIETRO, *Imposte moderne e Stati post nazionali*, in Studi Tributari Europei, 2016, n. 1, (ste.unibo.it), pp. 1-22, DOI 10.6092/issn.2036-3583/7822.

¹ Adriano Di Pietro, Professore Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di Bologna.

che resiste anche nel mercato europeo nonostante lo Stato nazionale abbia perduto quel collegamento tra territorio di esercizio della sovranità, anche impositiva, economia e mercato, sul quale si era in origine fondato.

2. Lo Stato sociale enfatizza il ruolo finanziario dell'imposta senza modificarne la struttura

Il miglioramento delle condizioni personali, sociali, occupazionali dei cittadini diventa l'obiettivo ambizioso dello Stato sociale. Questo non solo moltiplica i servizi sociali, ma anche rafforza in Europa, di pari passo con l'integrazione economica e con l'affermazione dell'ordinamento europeo, i propri interventi nell'economia. L'intento è quello di supportare uno sviluppo economico che viene visto più per migliorare l'occupazione e agevolare la fluidità del mercato del lavoro che per consentire l'aumento dei profitti di soci ed investitori. Il successo di questi obiettivi è dipeso dall'adeguatezza dei finanziamenti pubblici. Questo ha richiesto un maggior peso finanziario delle imposte come emerge dagli indicatori della pressione fiscale. Questa non conosce però variazioni radicali ma solo percentuali a loro volta influenzate dalle variazioni della ricchezza nazionale a maggior ragione negli anni di lunga crisi economia e finanziaria. È cresciuto quindi il ruolo finanziario di quelle ricchezze che in Europa avevano arricchito fin dal secolo scorso la costellazione delle imposizioni nazionali quali consumo, reddito, patrimonio, produzione, scambi. Ricchezze che si sono considerate come oggetto del prelievo nella tradizionale struttura dell'imposta e che in Europa presidiano i sistemi tributari. Certo, varia il loro peso finanziario a seconda delle politiche fiscali nazionali. Queste valorizzano ora più le imposte dirette, ora più quelle indirette anche tenendo conto dello sviluppo dell'economia, anche se sempre meno nazionale, che ora supporta, ora risente, in maniera diversa, degli scambi e dei consumi o dei profitti. Varia anche il peso sociale di queste ricchezze a seconda di come venga distribuito tra i cittadini il costo di appartenenza; a seconda di come si decida, con il consenso parlamentare all'imposizione, il riparto del sacrificio impositivo. Tutto, sempre con quel parametro della solidarietà sociale e quindi anche finanziaria, che, posta

costituzionalmente a garanzia dello Stato Comunità, aveva già dimenticato la generosità orizzontale, quella tra abbienti e meno abbienti, retaggio della visione paternalistica dello Stato ottocentesco.

3. Con un mercato integrato e con un'economia diventata europea lo Stato nazionale vede indebolire la propria sovranità impositiva territoriale

Nello Stato moderno tutto si consuma in Europa nella dimensione nazionale. Le esigenze finanziarie prima crescono per ragioni solo politiche, poi, si razionalizzano nel riparto di sacrifici e bisogni, poi si ordinano nell'equilibrio dei bilanci e infine sono limitate dai vincoli europei imposti dalle libertà del mercato europeo e dal valore condiviso ed utile della moneta unica. A tali esigenze provvedono pur sempre imposte territorialmente applicate ed efficaci in quanto coerenti con lo sviluppo dell'economia e del mercato nazionali. Nei sistemi tributari europei quindi l'imposta regola un circuito finanziario coerente: preleva da contribuenti che comunque restano in larga parte nazionali, su fatti economici territoriali e redistribuisce ai cittadini in misura che a loro appare inversamente proporzionale al prelievo tributario. Tutto cambia quando il territorio, quello che sapeva conciliare sovranità d'imposizione e ambito di operatività del mercato si è rivelato troppo limitato per il mercato europeo e inadeguato per un'economia che trovava nuovo e più vigoroso impulso nella dimensione transnazionale, quella necessaria per la libera circolazione dei capitali e di altri fattori produttivi. Allo Stato ormai divenuto sociale rimangono le responsabilità finanziarie. La sovranità impositiva non trova più nel territorio la naturale efficacia del prelievo; deve, invece, accettare limitazioni precedentemente sconosciute. Queste, giuridicamente provengono da un nuovo ordinamento, come quello europeo, tanto più efficace, in quanto accettato e riconosciuto come sovranazionale. Dal punto di vista economico le limitazioni sono originate dalla concorrenza fiscale nell'ambito del mercato europeo, come effetto delle libertà economiche che lo caratterizzano in maniera originale.

Ogni reazione fiscale degli Stati a tutela della propria sovranità e del proprio gettito tributario trova nuovi ed inusitati limiti nell'ordinamento europeo. Questo impedisce agli Stati di adottare regimi che discriminino i non residenti o limitino le libertà economiche del mercato e dal mercato europeo nel quale si muovono liberamente gli attori del rapporto tributario. Non solo la sovranità impositiva nazionale non può più mantenere la libertà pregressa, ma, per il suo esercizio, non può né prescindere dal confronto tra residenti e non residenti, né trascurare la localizzazione degli interpreti del mercato che siano operatori economici, investitori o consumatori. Il contribuente è sempre meno nazionale, ma le esigenze finanziarie restano sempre più nazionali, anzi, crescono con le sollecitazioni dei cittadini anche quelle di Europei, ormai riconosciuti in una Comunità sovranazionale anche al di là delle prerogative di cittadini europei.

Lo Stato, infatti, indebolito proprio nelle prerogative sovrane e territoriali deve comunque garantire l'efficacia del circuito imposizione- finanziamento in misura crescente con le esigenze di uno Stato Comunità. Questo, però se nella dimensione nazionale era riferito tradizionalmente ai cittadini, poi, con la dimensione post nazionale deve confrontarsi con quella che, pur non essendo formalmente prevista negli ordinamenti nazionali, si è formata come una Comunità di europei. Qui conta di più l'appartenenza che la cittadinanza: qui si partecipa, ci si integra, si cambiano ordinamenti e luoghi approfittando della libertà offerta dal mercato europeo. In questa Comunità si condividono sempre più diritti fondamentali e sociali, quali vengono riconosciuti direttamente dall'ordinamento europeo e non più solo dalla Carte costituzionali nazionali. Si è creata nel tempo una Comunità di europei che sono ormai beneficiari dell'ordinamento sovranazionale ben al di là dei diritti dei cittadini europei che appaiono limitati rispetto a quelli sociali anch'essi riconosciuti dall'ordinamento europeo. Con la nuova Comunità gli Stati nazionali quindi vedono accrescere la propria responsabilità finanziaria. Devono garantire ad altri gli stessi standard di protezione sociale dei propri cittadini ed evitare che i propri siano svantaggiati rispetto a standard nazionali che se non ancor sono europei lo dovranno essere in attuazione

dell'ordinamento europeo. Una Comunità che però sollecita ulteriormente al sacrificio finanziario i contribuenti nazionali, quando poi le esigenze da soddisfare sono relative ad europei cui riconoscere diritti sociali, anche indipendentemente dalla loro responsabilità di contribuenti e dalla misura dei benefici ottenuti.

4. Imposizione nazionale e finalità extra fiscali: quando è importante garantire le migliori condizioni ambientali e personali nella Comunità di Europei

La progressiva affermazione di questa Comunità di europei contribuisce a valorizzare l'esigenza finanziaria di nuovi indicatori di prelievo. Questi, anche su sollecitazione dell'OCSE e della UE, arricchiscono e diversificano le tradizionali ricchezze su cui si fondava il prelievo nazionale. Si tratta di indicatori che sono espressione matura di un'innovativa rilevanza economica attribuita alle condizioni ambientali e alla qualità della vita. Quelli che lo Stato nazionale non sarebbe stato in grado da solo d'intercettare, irrigidito com'era nella ricerca di fonti di ricchezza sulle quali per un secolo aveva fondato la propria sovranità e a cui aveva confermato la propria fiducia finanziaria. Ciò per trarne un maggiore prelievo a fronte delle maggiori esigenze finanziarie richieste dai molteplici servizi sociali.

All'homo oeconomicus, protagonista dell'economia dei mercati nazionali, si affianca, con crescente protagonismo, un homo socialis. Questo, nel momento in cui riafferma la propria presenza nella nuova Comunità di europei, vive in un ambito spaziale ben più ampio di quello territoriale in cui opera l'ordinamento nazionale. Infatti, beneficia della tutela e del riconoscimento giuridico di un ordinamento che, come sovranazionale, prevale, anche per i diritti e non solo per le libertà economiche, su quelli nazionali.

Ambiente e qualità o stili di vita quindi rappresentano al tempo stesso una condizione personale e sociale da garantire alla Comunità di europei con ricadute economiche che non possono essere ignorate dallo Stato nazionale e ancor più nella sua evoluzione sociale non possono essere trascurate nelle

scelte di d'imposizione. Sono i tratti moderni dell'imposizione orientata a riconoscere in questa nuova dimensione spaziale dove coincidono mercato ed ordinamento, una collettività nazionale che diventa Comunità di europei nel momento in cui travalica i confini nazionali, assumendo una dimensione economica e sociale più ampia di quella nazionale. L'imposizione non può ignorare quest'evoluzione dello Stato nazionale e quindi accetta l'economia circolare o quella ambientale come parametri più avanzati dell'imposizione. Queste dovrebbero anche contribuire ad arricchire le fonti di finanziamento e dovrebbero avere effetti benefici sul bilancio dello Stato, potendo supportare in diversa misura la caduta di gettito provocata dalla perdita d'imposizione territoriale sulle ricchezze tradizionali del consumo e del reddito.

Per la nuova Comunità l'imposizione assume anche una funzione extra fiscale: quella di rendere più onerose scelte su consumi e produzione che, alterando le stesse condizioni sociali e personali della nuova Comunità di europei, obblighino poi gli Stati nazionali ad assumersi maggiori oneri finanziari per le spese relative all'ambiente o alla salute. Così la nuova imposizione sostiene, accanto alla funzione finanziaria dello Stato nazionale, anche l'altra di uno Stato post nazionale. Questo è tale anche perché sempre più attento a bisogni sociali condivisi di una Comunità che risponde ad un ordinamento sovranazionale come quello europeo. Una comunità che vive gli effetti delle economie integrate e rinnova però fiducia e tutele nella persona umana, nella sua dignità esaltate nella comunità di appartenenza. Per questo un'imposizione moderna dovrebbe, senza trascurare gli effetti finanziari nazionali, usare la propria autorità, quella data dai consensi parlamentari nazionali, per rendere oneroso lo sviluppo di un'economia che possa essere dannosa per l'ambiente e la qualità di vita che sono diventati patrimonio comune della Comunità di europei

5. Con le nuove imposte lo Stato post nazionale tenta di recuperare quella sovranità impositiva territoriale che la nuova economia e il mercato europeo integrato gli avevano sottratto

5.1. Imposizione della ricchezza dematerializzata

Con la nuova economia si sono trasformati anche i caratteri dell'imposizione tradizionale quella oggettivamente rivolta al consumo e al reddito. È aumentata l'importanza dei beni immateriali e, con la diffusione, anche la loro incidenza economica nelle attività produttive

Già è difficile solo tradurre in termini impositivi questa trasformazione: per definire caratteri di questi beni immateriali e i termini giuridici del loro impiego, per stabilire i criteri d'imputazione temporale e di riparto nel tempo dell'imposizione sui redditi cui riferire anche i proventi dei beni immateriali. Ancora più difficile garantire l'efficacia di quest'imposizione. Questi redditi hanno la stessa evanescenza e la stessa mobilità dei beni cui sono imputati e quindi possono più facilmente sfuggire al controllo che è e rimane nazionale. Questi beni si muovono agevolmente nel mercato europeo, beneficiando delle libertà di circolazione che questo offre; si integrano in processi produttivi a seconda della convenienza fiscale; possono disconoscere, con l'opportuna collocazione, anche la sovranità impositiva nazionale. Infatti, più si afferma il mercato europeo, più cresce il peso dei redditi dei beni immateriali nella composizione del reddito di società e imprese, più la componente fiscale viene considerata un elemento di costo e quindi stimola la mobilità da un territorio all'altro. Ne soffre l'efficacia del potere d'imposizione. Questo si arresta ai confini nazionali, ma lo Stato nazionale non può, pena la censura europea, nemmeno ridurre il pericolo della sottrazione di questi imponibili con regimi più sfavorevoli ai redditi di non residenti. Si manifesta così una debolezza impositiva dello Stato nazionale cui si potrebbe rimediare sia adottando regimi specifici, che però rimarrebbero nazionali, così come nazionale rimane l'imposizione sui redditi, sia moltiplicando in Europa le forme di collaborazioni tra amministrazioni finanziarie.

5.2. Imposizione della ricchezza digitale

Più difficile per l'imposizione nazionale affrontare l'altra trasformazione dell'economia rappresentata dall'economia digitale. In uno Stato nazionale

ordinamento e mercato corrispondevano e coincidevano e l'imposizione riguardava beni materialmente qualificati o scambi ben individuati e tra soggetti identificati. Tutti questi poi, necessitavano della tutela giuridica che l'ordinamento loro offriva. Ciò prima ancora che fossero fiscalmente rilevanti per il loro contenuto economico dal punto di vista oggettivo e per la responsabilità tributaria per quello soggettivo.

Per l'economia digitale si legittimerebbe l'imposizione delle diverse forme, giuridiche e fattuali che siano, con le quali questa si manifesta. È però la stessa digitalizzazione o, meglio, i caratteri originali che ne consentono lo sviluppo, che rendono difficile un'efficace imposizione nazionale delle ricchezze digitali. Infatti, quest'economia vive grazie ad una dinamica che supera le tradizionali distinzioni di beni o servizi; che dà vita ad un mercato dove circolazione e scambi avvengono senza la naturale collocazione territoriale riferita allo Stato nazionale; che non si avvale di formule contrattuali corrispondenti a modelli riconosciuti da uno o più ordinamenti nazionali; che ripartisce la responsabilità giuridica e quindi anche quella patrimoniale tra soggetti identificati secondo un ruolo più economico che giuridico.

L'incertezza giuridica in questo caso può essere il costo della libertà che caratterizza un mercato digitale. Questo deve il proprio successo a un complesso, anche se non sistema, di relazioni e di scambi che si rinnova continuamente in una dimensione che ormai è di massa e che è reso dinamico dall'utilizzo dei mezzi elettronici ad accesso libero e generalizzato. Tale incertezza pesa però non solo sui rapporti di mercato ma anche sull'applicazione delle imposte. Ciò è comprensibile quando gli Stati nazionali, senza mutare oggetto e struttura del prelievo, vogliono riferire consumo e redditi rispettivamente o agli scambi digitalizzati o ai relativi proventi e li vogliono poi imputare a soggetti che possano essere qualificati come contribuenti secondo i regimi fiscali nazionali.

Un'incertezza, questa, che accomuna evidentemente gli Stati nazionali quando vogliono utilizzare schemi impositivi tradizionali come quelli sui consumi e sui redditi. Questi però sono nati con un'economia di prodotti e di

servizi scambiati in un mercato nazionale. E' comprensibile che siano scarsamente efficaci quando siano applicati ad un'economia digitale che è tanto più diffusa quanto di facile accesso, al di là delle figure contrattuali adottate, e quanto più proponibile e consumabile in uno spazio informatico ben più ampio di quello territoriale cui tradizionalmente si riferisce l'imposizione nazionale. Nemmeno il già più ampio mercato europeo, nel quale l'imposizione armonizzata sui consumi sembra aver trovato per oggetto e territorialità un criterio europeo, almeno di riparto dell'imposizione sugli scambi digitali fra gli Stati membri, non è certo in grado di affrontare con la stessa efficacia impositiva degli scambi nazionali ed europei anche di quelli extraeuropei, quando sono conclusi con consumatori europei da soggetti che operano da mercati extraeuropei e che sono fisicamente al di fuori dal mercato europeo.

D'altra parte una ricchezza così sfuggente e libera e tanto diffusa da non poter essere facilmente sottoposta ai tradizionali schemi impositivi nazionali, fatica ad essere ricondotta anche a schemi impositivi innovativi. Per essere efficace la nuova imposizione dovrebbe prevedere un facile o semplice oggetto dell'imposizione sugli scambi o sui consumi, ma che fosse pur sempre compatibile con il divieto europeo agli Stati nazionali d'introdurre un'imposizione corrispondente all'iva. Anche i proventi e non solo gli scambi dell'economia digitale mal si concilierebbero con una tradizionale qualificazione reddituale. Per questo dovrebbero essere tassati come specifica ricchezza. Questa, a sua volta, dovrebbe essere accompagnata da una più generale identificazione dei soggetti che partecipano al mercato digitale con un più semplice collegamento territoriale per essere coerente con un'economia transnazionale nel quale attività e organizzazione mutano a seconda delle opportunità offerte dai mercati di riferimento.

Infatti, ogni soluzione nazionale, per quanto innovativa, è destinata ad incontrare pur sempre un limite territoriale. Ricondurre all'imposizione nazionale una ricchezza così sfuggente per oggetto e mobile per localizzazione, renderebbe così difficile l'applicazione da metterne in

discussione l'efficacia. In un mercato libero come quello digitale nel quale non è facile distinguere l'ambito europeo e quello extraeuropeo, le scelte impositive nazionali sono esposte ad una concorrenza fiscale tra regimi impositivi che rischierebbe, anche in questo caso, di vanificare gli effetti sia economici, sia, soprattutto, finanziari della nuova imposizione.

Ogni soluzione nazionale non dovrebbe essere pertanto il frutto di una scelta unilaterale, ma l'applicazione nei diversi territori, di un modello impositivo con regole di territorialità e criteri d'identificazione adottati a livello europeo o, se non fosse possibile per le note difficoltà determinate dalla necessaria unanimità, almeno condivisi da una parte degli Stati che concordino una cooperazione rafforzata. Solo così ogni soluzione nazionale avrebbe, al tempo stesso, l'efficacia dei vincoli dell'ordinamento europeo e la limitazione della concorrenza fiscale almeno nel mercato europeo. Ciò a conferma che un'imposizione sull'economia digitale per essere moderna deve essere post nazionale.

6. Ritorno dal futuro: le nuove imposte ereditano i caratteri dei modelli impositivi nazionali

Nonostante la loro modernità le nuove imposte o le nuove forme di applicazione d'imposte tradizionali non possono rinunciare ai caratteri che qualificano l'imposta e che sono diventati patrimonio di una cultura tributaria negli ordinamenti europei. Non è facile però combinare, nelle nuove forme d'imposizione su ricchezze che sfuggono a quelle tradizionalmente oggetto d'imposizione, quei caratteri di semplicità, trasparenza e giustizia fiscale riscontrabili nelle imposte sui consumi e sui redditi oramai tradizionali nei sistemi tributari europei.

La difficoltà è quella di declinare la giustizia fiscale con gli effetti extra fiscali di forme d'imposizione sull'ambiente o sulla qualità di vita, quando queste sono destinate ad incidere economicamente solo su alcuni settori produttivi. Sarebbe in questo caso difficile convincere i cittadini, per ottenerne il consenso, che gli obiettivi sociali dovrebbero prevalere su quelli economici solo perché a favore di una Comunità di europei si vuole disincentivare il

consumo su cibi o bevande considerati dannosi per la salute o su prodotti che siano giudicati come inquinanti o dannosi per l'ambiente. La tradizione potrebbe venire in aiuto delle nuove forme d'imposizione. Si tratterebbe in questo caso di ampliare il tradizionale ambito di applicazione delle accise, estendendolo anche ai prodotti ritenuti nocivi alla salute o aumentare la misura del prelievo di quelli energetici, differenziandoli a seconda dell'effetto ritenuto inquinante. Come le altre accise, anche quelle sui prodotti legati all'ambiente o alla qualità di vita avrebbero l'effetto finanziario sui produttori, ma quello economico sui consumatori, grazie alla consolidata trasferibilità sui prezzi dell'imposta pagata sulla produzione. L'effetto disincentivante, in questo caso, sarebbe realizzato, ma potrebbe poi portare ad una riduzione del gettito a mano a mano che si moltiplicano i consumi virtuosi, anche per effetto del costo sempre più elevato dei prodotti considerati nocivi o inquinanti.

Certo la giustizia fiscale non può accettare che l'imposizione continui a concentrarsi sulle forme tradizionali di ricchezza quando aumenti quella, tanto diffusa per il facile accesso del mercato digitale, quanto sfuggente perché non più legata al territorio. Un'aspirazione necessaria e condivisa nei sistemi tributari europei, ma che è difficile coniugare con la trasparenza dell'imposizione quando sia destinata ad essere applicata ad operatori virtuali e in un mercato che, proprio perché telematico, non riconosce né confini territoriali, né tipologie di scambi propri e tipizzati da un ordinamento nazionale di riferimento. Per questo anche una struttura d'imposizione semplice potrebbe richiedere uno sforzo organizzativo superiore a quello richiesto per le forme d'imposizione più tradizionali.

Nella ricerca di modelli applicativi che possano conciliarsi, in nome di semplicità e trasparenza, con l'imposizione della nuova ricchezza digitale, se ne potrebbero mettere a confronto due per una futura scelta. Uno servirebbe ad esaltare la responsabilità tributaria concentrandosi sui beneficiari a vario titolo della nuova ricchezza. Questi sarebbero protagonisti, con diversi ruoli, del mercato digitale, perché erogano, gestiscono, distribuiscono i prodotti o i servizi digitali. A loro quindi riferire

poi, parametri impositivi proporzionati al carattere del prodotto digitale e alla numerosità degli scambi.

Un altro modello potrebbe concentrarsi solo sulla responsabilità economica spostando la tassazione sul consumatore che rimane poi l'ultimo e definitivo beneficiario del prodotto, anche se non della nuova ricchezza. Tutto in funzione della certezza del prelievo senza la quale le nuove forme d'imposizione non sarebbero concorrenziali con quelle tradizionali e territoriali d'imposizione a cui per secoli si è affidato lo Stato nazionale.

7. Nonostante le nuove imposte, quelle tradizionali conservano un ruolo finanziario centrale nello Stato post nazionale

Quale che sia la scelta, a seconda dei casi, del modello o delle modalità d'applicazione, le nuove forme d'imposizione e le nuove ricchezze non potranno però assumere un ruolo finanziario pari a quello che hanno assunto nel tempo le imposte sulle ricchezze tradizionalmente considerate. Il processo di modernizzazione delle imposte riferito anche all'economia digitale ha certo ridotto l'importanza finanziaria delle imposte tradizionali: quelle che colpendo reddito, patrimonio, consumo, produzione continuano ad insistere prevalentemente sui territori degli Stati nazionali, nonostante il processo d'integrazione economica in Europa si faccia più rapido e coinvolga un numero crescente di soggetti e d'investimenti.

Le imposte tradizionali però mantengono un ruolo centrale nei bilanci nazionali. Merito della loro ancora ampia e generale diffusione sul territorio nazionale, anche per la familiarità acquisita per contribuenti ed amministrazioni da ricchezze come reddito e consumo sulle quali nel secolo passato tutti gli ordinamenti europei si erano fondati. Infatti, nel tempo si sono progressivamente definiti e qualificati, dal punto di vista giuridico, i caratteri di tali ricchezze e dei relativi beneficiari in maniera tale con la loro diffusione è cresciuta anche la consapevolezza dell'oggetto dell'imposizione e, di conseguenza, la certezza della loro applicazione. Questo è tanto più importante quanto più reddito e consumo sono diventati di massa e coinvolgono un numero crescente di contribuenti per i quali devono essere

ben chiari i caratteri giuridici della ricchezza su cui applicare l'imposta. Inoltre, con la maggiore consapevolezza dell'oggetto dell'imposizione, si rende più efficace l'attività di controllo e di accertamento da parte dell'amministrazione nei confronti di ricchezze qualificate e di contribuenti definiti.

Invece, per le nuove imposte su ricchezze immateriali o su quelle prodotte dall'economia digitale, il successo dipende da scelte normative che, formalmente, restino nazionali, ma, sostanzialmente, corrispondano, per caratteri, oggetto e modalità di applicazione da quelle adottate da altri Paesi europei. Una necessità questa, prima ancora che una convinzione, per gli Stati, se vogliono reagire efficacemente nei confronti di un'economia che, proprio perché digitalizzata, trova le ragioni del proprio successo nella libertà di localizzarsi e nella facilità di essere scambiata tramite i canali informatici. Le ragioni di questo successo sono, invece, cause di debolezza di quelle imposizioni che considerino solo scelte ed applicazioni nazionali senza o condividere modelli d'imposizione con altri Stati, anche se mancano direttive al riguardo, o non avere la forza o la convinzione politica per concludere con altri Stati una cooperazione rafforzata. L'economia digitale è troppo libera e mutevole per essere costretta negli schemi impositivi nazionali: quelli limitati al territorio e assicurati dalle scadenze degli scambi e dall'identità dei beneficiari, come accade per le imposte tradizionali.

D'altra parte le forme d'imposizione extra fiscale, quelle funzionali a disincentivare la produzione o l'uso di prodotti dannosi per la salute e per l'ambiente, trovano la loro debolezza finanziaria proprio nel successo degli obiettivi extra fiscali. Anche se, comunque, applicate nei territori degli Stati nazionali con riferimento ai relativi prodotti, le forme d'imposizione sono destinate nel tempo a ridurre la loro efficacia finanziaria a mano a mano che verranno raggiunti gli obiettivi extra fiscali che le avevano ispirate.

8. Ritorno dal futuro: un'ulteriore debolezza della sovranità impositiva, l'efficacia e la certezza non si addicono alle nuove imposte

8.1. Efficacia: I controlli nazionali territoriali in un mercato senza territorio

Nella più ampia diffusione di mercato che la nuova economia o l'integrazione europea sollecitano, anche l'azione di controllo e di accertamento non possono essere efficaci al pari di quanto avviene nei confini nazionali. I fattori di tale debolezza sono eterogenei: si va dalla mobilità delle ricchezze e dei fattori di produzione, al processo progressivo di dematerializzazione dei beni, alla ricerca di nuove forme d'imposizione coerenti o con l'economia digitale o con una tutela fiscale dell'ambiente o della salute.

Per tutti gli Stati lo sforzo nazionale di affermare la pienezza della sovranità impositiva anche oltre il territorio, pur se legittima, si scontra con i limiti spaziali dell'azione di controllo e di quella di accertamento. Ogni sforzo nazionale quindi di rendere l'azione delle Amministrazioni finanziarie più efficace in un ambito territoriale più ampio di quello nazionale, incontra ostacoli procedurali. Questi, a loro volta, possono provocare situazioni d'incertezza che possono ostacolare poi, il completo esercizio delle libertà del mercato, la piena fluidità degli scambi e la precisa responsabilità degli operatori. Di qui, quindi, l'esigenza, quella nazionale, di ritrovare con gli accordi con i contribuenti, soprattutto per le ricchezze transazionali, la forza accertativa persa per effetto dei limiti territoriali dei controlli fiscali nazionali. Con questi accordi, infatti, gli Stati nazionali potrebbero recuperare l'efficacia dell'imposizione su scambi o ricchezze transnazionali in un quadro più generale di collaborazione con i contribuenti come forma evoluta della funzione amministrativa anche nel campo tributario.

A questo si aggiunga la possibilità per gli Stati di utilizzare quello scambio d'informazioni che l'Unione europea ha, nel tempo arricchito e potenziato in coerenza con il consolidarsi del processo d'integrazione economica. Alle amministrazioni finanziarie nazionali spetta di acquisire, approfondire e utilizzare tutte le informazioni di cui possono disporre con sempre meno vincoli a mano a mano che si estende lo scambio automatico dalle altre

amministrazioni. Qui l'efficacia dell'azione di controllo e di accertamento nei confronti di ricchezze transnazionali però è e resta unilaterale e, per questo, destinata a variare a seconda dell'efficienza delle amministrazioni nazionali.

8.2. La certezza

Nel mercato europeo e con l'economia digitale, nemmeno la qualificazione giuridica di ricchezze e dei relativi scambi, quella che serviva ad assicurare la sicurezza giuridica dell'ordinamento di appartenenza, può essere più utile, in via esclusiva, per individuare i contribuenti delle nuove imposizioni.

Le logiche di un mercato europeo che voglia meglio valorizzare con la libertà degli scambi anche le nuove economie, da quella ambientale a quella digitale, sono variabili e non sono in grado da sole, se non con un prevedibile sacrificio della certezza, di sostituirsi a categorie che, riguardino le ricchezze o i contribuenti, siano giuridicamente e non solo economicamente qualificate. La certezza dell'imposizione in questi casi è utile per la pianificazione fiscale delle imposte ma è indispensabile per la previsione del gettito che lo Stato si aspetta dalle nuove imposizioni. Non basterebbe però la tradizionale reazione dell'amministrazione finanziaria: quella con procedure che rimangono autoritative anche se consentono la partecipazione dei contribuenti, quando già queste non consentono di recuperare sempre e comunque tempestivamente maggiori ricchezze anche quando sono riferite a quelle tradizionali perché prodotte o scambiate nel territorio. Come per queste, anche per le nuove imposizioni o per quelle su ricchezze nuove, la collaborazione dei e con i contribuenti assume un ruolo determinante. Da questa dipenderà sempre più la certezza dell'imposizione a maggior ragione quando la mobilità delle ricchezze o la loro dematerializzazione accentua la difficoltà di accertamento già delle ricchezze tradizionali ma che le procedure autoritative non sono riuscite a soddisfare. Non ancora assunta a parametro generale, la collaborazione si differenzia per procedure e per oggetti. Questi riguardano ora l'interpretazione, ora i regimi d'inversione dell'onere della prova, ora la pianificazione della gestione ordinaria, ora la sicurezza dell'investimento in Italia. La

collaborazione si distingue per modalità ed efficacia con forme ora di accordi ora di interpelli ora di contraddittori necessitati. A questi corrisponde poi una gamma di effetti ora vincolanti per l'amministrazione ora anche per i contribuenti. In un quadro così composito di collaborazioni, la certezza, anche e a maggior ragione quella ancora più importante per ricchezze transnazionali, non potrà essere prevedibile e definita come ci si aspetterebbe per la pianificazione delle imprese nel mercato europeo e la stabilità dei gettiti tributari, invece dipenderà dall'interesse dei contribuenti e dalla disponibilità delle amministrazioni

9. Le politiche fiscali nazionali rendono difficili le politiche di bilancio dello Stato post nazionale

9.1. L'ineguale distribuzione del sacrificio per le categorie di reddito

Le imposte tradizionali mantengono il ruolo centrale nei bilanci statali; continuano ad assicurare la maggior parte del gettito tributario, ma sono costrette dall'integrazione economia e dalla mobilità dei fattori produttivi a concentrarsi sui settori più stabilmente legati al territorio nazionale, quali lavoro e proprietà immobiliare. Per mantenere quindi il ruolo finanziario centrale delle imposte sul reddito, nei confronti di un mercato più ampio del proprio territorio e di un'economia al tempo stesso libera e sfuggente, lo Stato, per difendere la propria prerogativa nazionale, accetta che, sul piano applicativo, l'imposta personale pesi economicamente più sulle categorie di reddito legate al territorio o meno sensibili alla mobilità del mercato, piuttosto che sulle altre. Sulle stesse categorie, in definitiva, si concentra il maggior sacrificio finanziario, mettendo a rischio, in pratica, l'eguale ripartizione del sacrificio tributario. Questa, affermata costituzionalmente, aveva trovato conforto nell'astratta previsione normativa delle categorie reddituali e delle fattispecie normative che regolano la composizione dei redditi concorrenti all'imposta personale. Ora, in concreto, viene vulnerata con la diversa incidenza dell'imposta personale sulle categorie di reddito. Su queste poi si concentrano anche gli effetti di una progressività che rimane

elevata nonostante le ricorrenti proposte ad una rideterminazione di aliquote e scaglioni.

9.2. La diversa incidenza finanziaria dei consumi europei

Anche il consumo, che rappresenta l'altra tradizionale categoria d'imposizione nazionale, non può più svolgere pienamente il ruolo finanziario che gli era stato attribuito. Infatti, con il mercato europeo anche il consumo è diventato transnazionale e beneficia di quella libera circolazione delle merci che supporta gli scambi in Europa. La sua tassazione corrisponde nei diversi Stati ad un modello europeo d'imposizione. Questo ormai, con il principio di tassazione alla destinazione, si concentra sul consumo nazionale senza però tener conto dei diversi effetti economici e finanziari che possono derivare a seconda che gli scambi avvengano nel mercato nazionale o in quello europeo. Più, infatti, il consumo nazionale deriva da scambi transazionali facilitati proprio dalla libertà di circolazione delle merci, più è difficile per gli Stati nazionali applicare e riscuotere efficacemente un'imposta sul consumo come l'iva. La sovranità impositiva nazionale è e rimane territoriale così come le funzioni amministrative non possono spingersi oltre i confini nazionali. Gli Stati possono confidare nello scambio e nella collaborazione delle altre amministrazioni nazionali; possono semplificare i controlli con le procedure telematiche; non possono però esercitare pienamente la propria sovranità impositiva così come accade per gli scambi interni. Così però all'imposizione del consumo nazionale concorrono formalmente sia gli scambi interni, sia quelli transnazionali. I primi, però, più efficacemente tassabili perché avvengono nel territorio sottoposto alla piena sovranità impositiva e accertativa degli Stati nazionali. I secondi, invece, sono affidati alla responsabilità degli operatori che, a loro volta, orientano la scelta dei contraenti e la localizzazione dello scambio secondo parametri di opportunità e convenienza economica che i singoli Stati non possono apprezzare rimanendo estranei agli scambi che avvengano in un mercato europeo che è più ampio dei confini territoriali nazionali.

In sostanza il consumo nazionale provocato da scambi internazionali non ha la stessa incidenza economica e la stessa responsabilità finanziaria di quella degli scambi interni.

9.3. La limitata capacità finanziaria dell'imposizione sull'economia digitale

D'altra parte le imposte che vogliono efficacemente seguire l'espansione del mercato e la libertà dell'economia digitale, che le imposte tradizionali non riescono ad intercettare, non hanno ancora assunto negli Stati nazionali un ruolo proporzionato all'importanza dell'economia digitale. Le soluzioni prettamente nazionali dell'economia digitale sono finanziariamente deboli di fronte ad un mercato che, proprio perché libero ed extraterritoriale, non consente agli Stati di applicare efficacemente quelle imposte nazionali con le quali hanno deciso di colpire la ricchezza digitale. Mancano d'altra parte soluzioni europee che, o nelle diverse forme di concertazione tra Stati giuridicamente ammesse o per una comune consapevolezza politica, possano adottare forme d'imposizione dell'economia digitale che abbiano una comune definizione di ricchezza digitale con criteri soggettivi e territoriali coerenti con il mercato europeo.

9.4. Le incertezze delle politiche fiscali e i loro effetti sulle politiche di bilancio

Così le politiche fiscali dello Stato post nazionale hanno perso l'assetto finanziario stabile e continuo che quello nazionale riponeva nelle imposte tradizionali prima che economia e mercato alterassero il rapporto tra sovranità ricchezze e territorio; quello sia necessario per la responsabilità tributaria. sia efficace per il finanziamento pubblico.

D'altra parte non c'è traccia nelle politiche fiscali nazionali, probabilmente a causa della difficoltà di progettare regimi fiscali innovativi o della ritrosia politica a cercare soluzioni europee, di un nuovo assetto. Quello auspicato dal punto di vista finanziario o necessitato dal punto di vista economico, che consenta di aumentare il peso finanziario delle nuove ricchezze senza essere

limitati dalle libertà di mercato. In questo caso anche per ricostruire su basi nuove, quelle coerenti con la dimensione post nazionale degli Stati, quel rapporto tra sovranità impositiva ricchezza e territorio su cui si era fondato lo Stato nazionale.

Con le incertezze delle politiche fiscali però s'interrompe quel flusso sicuro e sufficientemente stabile delle risorse finanziarie che le imposte tradizionali assicuravano e che le nuove non sono in grado di garantire. Ne soffrono, di conseguenza, anche le politiche di bilancio, sollecitate nello Stato sociale a finanziare la quantità dei servizi e la qualità delle funzioni pubbliche che non possono essere radicalmente ridotte senza suscitare reazioni sociali che indebolirebbero il consenso politico. Le politiche di bilancio, quindi così irrigidite dalle spese correnti, con un sempre più limitato effetto redistributivo necessitano di un costante e soprattutto elevato flusso di entrate tributarie.

Ne soffre l'equilibrio del bilancio perché non è facile conciliare il vincolo delle spese pubbliche con il flusso delle risorse finanziarie reso incerto dalle difficoltà delle politiche fiscali nazionali. Difficile quindi anche definire una politica di bilancio quando per rimediare alle incertezze delle risorse gli Stati nazionali si affidano a provvedimenti tributari contingenti o a soluzioni fiscali settoriali. Tutti, largamente veicolati con la stessa legge di bilancio, più a supporto finanziario dell'equilibrio, là dove fosse compromesso dall'irregolare andamento delle entrate, che di un rinnovato assetto di sistema.

9.5. Parlamento e Governo nel confronto delle responsabilità delle politiche fiscali e di bilancio

Rimane la ricerca delle responsabilità o meglio delle responsabilità del rapporto tra politiche fiscali e quelle di bilancio. Queste s'intrecciano in uno Stato che non può essere considerato tradizionalmente nazionale ai diversi livelli, politico e giuridico amministrativo e finanziario. Nessuno degli organi che costituzionalmente fondano lo Stato nazionale si può sottrarre. Nello

stesso tempo, però, nessuno sembra poter mantenere il proprio ruolo: quello che rappresentava il modello di uno Stato nazionale.

Non il Parlamento, che rimane formalmente centro delle decisioni politiche della finanza pubblica ma le politiche fiscali sono sempre più influenzate da fattori esogeni come il mercato e l'economia. Sono questi che ormai stabilmente misurano l'efficacia delle scelte impositive e quindi anche della precettività che accompagna le norme fiscali adottate dal Parlamento. Sono questi che mettono in evidenza i limiti della sovranità impositiva nazionale, ora per effetto dell'ordinamento europeo, ora per conseguenza del mercato europeo e delle nuove e più mobili economie e con essa, anche dei limiti del ruolo finanziario che il Parlamento le ha da sempre attribuito.

Così però cambia anche il ruolo del Parlamento per le politiche finanziarie che si rivela, nonostante l'immutato assetto costituzionale, politicamente non proporzionato alla responsabilità che si assume di fronte alla UE. Il Parlamento è riconosciuto certo garante dell'equilibrio finanziario nazionale. Però gli stringenti vincoli finanziari europei in sostanza lo obbligano ad interventi fiscali contingenti, anche per bilanciare le prevedibili riduzioni di gettito provocate appunto dalle difficoltà di attuare pienamente la sovranità impositiva in un nuovo quadro di economie internazionali e di mercato europeo e nello stesso limitano le decisioni del Parlamento sull'impiego delle risorse nelle previsioni di bilancio ai progetti dei diversi ministeri, sottraendogli così ogni più specifica scelta sulle singole spese.

Di contro, il Governo, da parte sua, vede aumentare il proprio ruolo nella gestione finanziaria pubblica dello Stato nazionale. Dall'efficienza dell'amministrazione finanziaria dipendono infatti la continuità e la stabilità del del gettito a loro volta indispensabili per l'equilibrio di bilancio come vincolo europeo anche se è il Parlamento a rimanerne responsabile di fronte all'Unione. L'efficienza a sua volta dipende dall'efficacia dell'applicazione delle imposte ma a sua volta è resa sempre più difficile a man mano che cresce l'influenza del mercato europeo e delle economie internazionali sugli ordinamenti nazionali. Il Governo è quindi chiamato a gestire un'incertezza finanziaria che gli richiede una responsabilità nell'impiego

delle risorse che non avrebbe potuto efficacemente assunta continuando ad affidare al Parlamento le scelte delle spese amministrativamente definite. Queste spettano ora al Governo tenuto a sua volta a rispettare le scelte politiche sul finanziamento dei programmi adottate dal Parlamento, ma impegnato a valorizzare, comunque, l'efficacia delle diverse funzioni. Quindi nel ripartire tra loro le risorse il Governo può anche, se del caso, superare la formale rigidità dei programmi in cui è articolato il bilancio, impiegando anche in misura maggiore quei fondi che per loro stessa definizione hanno una generica destinazione. Un ruolo determinante questo del Governo per il rispetto sostanziale e non solo formale dell'equilibrio di bilancio e con esso alla piena osservanza dei vincoli europei.

Dovrebbero servire i controlli per definire le rispettive responsabilità di Governo e Parlamento per le politiche fiscali. Questi però anche se affidati alla Corte dei Conti sono sempre più difficili, dovendosi adeguare ad un quadro mutevole dei ruoli degli organi costituzionali nella finanza pubblica.

Quello sulle politiche fiscali rimane immutato come un controllo sull'attività legislativa del Parlamento. Si concentra ancora sui caratteri dell'imposizione ma non potendosi spingere sugli effetti finanziari rimane completamente estraneo all'efficacia delle politiche fiscali. Proprio quella che economia e mercato europeo condizionano e che per questo riduce la stabilità e la continuità del gettito tributario. Gli effetti finanziari delle politiche fiscali si riscontrano sul bilancio ma ancora una volta prevalgono i parametri tecnici sono gli unici di cui potersi avvalere in un quadro composito come quello delle previsioni di entrata tanto da moltiplicarsi già nel Parlamento stesso.

La verifica dell'effettività delle politiche fiscali non può quindi che essere rinviata ai momenti successivi l'approvazione del bilancio di previsione. Con l'approvazione del rendiconto del bilancio dello Stato accompagnato dal giudizio di perequazione l'eventuale responsabilità del Governo nella gestione del bilancio si combina con quella precedente del Parlamento nell'approvazione delle stesse previsioni finanziarie di quelle entrate che lo stesso Parlamento aveva adottato. Con il bilancio di assestamento ogni mutamento delle politiche fiscali non può che essere contingente. I

mutamenti legislativi che richiede servono a ristabilire un equilibrio di bilancio ma non certo a verificare le cause dell'inadeguatezza delle previsioni. Eppure queste sono a vario titolo collegate ai limiti della sovranità impositiva quelli che ormai non si manifestano più solo nell'accettare modelli impositivi dall'ordinamento europeo ma anche quando si deve confrontare la legittimità delle politiche fiscali con la sua efficacia a tradurli in prelievi effettivi e a garantire stabilità di gettito

Non facile ammettere per uno Stato nazionale che la debolezza finanziaria delle proprie politiche fiscali è provocata sempre più da elementi, quali ordinamenti, mercati ed economie, che sono formalmente esogeni alle prerogative degli organi costituzionali. Prenderne però consapevolezza significa orientare anche il ruolo politico e non solo quello finanziario dello Stato alla dimensione post nazionale, quella che fino ad ora ha irresponsabilmente ignorato.

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati