



16 NOVEMBRE 2022

La solidarietà e il dovere tributario: tra
ordinamenti nazionali e ordinamento
europeo

di Luca Antonini
Giudice della Corte costituzionale

La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*

di **Luca Antonini**
Giudice della Corte costituzionale

Abstract [It]: il seguente saggio prende le mosse dall'alternativa tra considerare il fenomeno impositivo dal punto di vista del potere o da quello dei doveri inderogabili di solidarietà, per cui poi soffermarsi sulla nozione costituzionale di solidarietà. In tale nozione ravvisa un elemento costitutivo della democrazia costituzionale, che ne segna la differenza rispetto ai regimi autocratici. Nella parte finale la riflessione si spinge sul processo di integrazione europea, con il particolare significato che in esso assume l'art. 2 del TUE, che pone la solidarietà tra i valori fondanti della società europea. Tuttavia l'effettività di questo valore, in tale contesto, deve confrontarsi con due problematiche dimensioni: quella della armonizzazione fiscale, con un forte alleggerimento della competizione fiscale, e quella dello sviluppo di imposte comunitarie.

Title: Solidarity and the tax duty: between national and European legal systems

Abstract [En]: the following essay takes its starting point from the alternative between considering the phenomenon of taxation from the perspective of power or from that of the imperative duties of solidarity, and then dwells on the constitutional notion of solidarity. In this notion he sees a constitutive element of constitutional democracy, marking its difference from autocratic regimes. In the final section, the reflection turns to the process of European integration, with the particular significance in it of Article 2 of the TEU, which places solidarity among the founding values of European society. However, the effectiveness of this value, in this context, must confront two problematic dimensions: that of tax harmonization, with a strong easing of tax competition, and that of the development of community taxes.

Parole chiave: dovere tributario; solidarietà; democrazia; Europa; armonizzazione

Keywords: tax duty; solidarity; democracy; Europe; harmonization

Sommario: **1.** Il dovere tributario nella recente giurisprudenza della Corte costituzione italiana. **1.2.** Una riflessione sui doveri inderogabili di solidarietà: la solidarietà può essere, senza snaturarla, imposta per legge? **1.3.** Il fenomeno tributario dal punto di vista del dovere prima che del potere. **2.** La prospettiva del dovere tributario nella società europea. **2.1.** La questione dell'effettività della solidarietà nella società europea. **2.2.** Gli effetti della mancata armonizzazione comunitaria delle imposte dirette. **2.3.** La possibilità di sviluppare imposte europee. **2.4.** Una conclusione sull'attuale situazione.

1. Il dovere tributario nella recente giurisprudenza della Corte costituzione italiana

La giurisprudenza della Corte costituzionale, in recenti sentenze, ha fatto registrare, sul tema del dovere tributario, un'importante novità, perché lo ha qualificato espressamente in termini di un dovere inderogabile di solidarietà, riconducendolo senza esitazione nell'ambito dell'art. 2 della Costituzione.

È stato un passaggio significativo, rispetto al quale c'è stata, in passato, una certa ritrosia¹.

* Articolo sottoposto a referaggio. Il presente saggio riflette, nei contenuti, una relazione svolta presso l'Accademia nazionale dei Lincei, al Convegno "Una nuova politica economica e tributaria per l'Unione Europea", svoltosi a Roma il 27 maggio 2022.

¹ Mentre invece la più attenta dottrina da tempo lo inquadrava in questi termini: cfr., in particolare, LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1963; DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in ID.,

È nella sentenza 288 del 2019 della Corte costituzionale che inizia questa chiara presa di posizione sulla riconducibilità del dovere tributario ai doveri inderogabili di solidarietà che l'art. 2 della Costituzione pone accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili, assumendoli come lati inscindibili “di una stessa medaglia”, come acutamente affermò Ruini in Assemblea costituente che definì questo accostamento “il segreto” dell'art. 2.

Non è un passaggio scontato, perché sottende una questione di fondo che è dirimente, costituendo un vero e proprio cambio di paradigma, come si vedrà, rispetto a concezioni più risalenti.

Del resto, un conto è guardare al fenomeno impositivo mettendo l'accento sul potere tributario, un altro è guardare al fenomeno impositivo mettendo l'accento sul dovere di solidarietà.

Pietro Boria, ad esempio, ha recentemente pubblicato un interessante volume che si intitola “Il potere tributario”², dove l'accento inevitabilmente cade sulla sovranità fiscale, cioè sul potere dello Stato di imporre tributi.

L'imposizione del tributo, nel senso che l'imposta ci è imposta, direbbe Gobetti³, describe, peraltro, un connotato tipico della statualità, ovvero del potere statale.

Da questo punto di vista, portare risorse nella casse dello Stato diventa il mezzo e il fine dell'attività impositiva, che risulta un'attività fredda, per così dire, al punto che il dovere tributario si fatica a non identificarlo, come faceva la dottrina tributaristica più risalente, in un dovere di soggezione, assecondandone poi, di conseguenza, le implicazioni statalistiche⁴.

Molto diverso è invece porre l'accento non sul potere tributario, ma sul dovere di solidarietà.

Non si tratta più di fredde norme dirette solo a incamerare risorse per lo Stato; il dovere di concorrere alle spese pubbliche si colora di un principio di integrazione, per citare Smend⁵, che attiene a un valore strutturale nel disegno costituzionale: quello della solidarietà che lega le persone unite in una comunità.

Il colore della solidarietà qualifica il fenomeno impositivo, al punto che permette di guardarlo più che dal lato dello Stato, da quello della società.

Chi scrive è convinto che solo quando è osservato da questo punto di vista il fenomeno tributario viene colto nella pienezza del suo significato, ponendosi come il paradigma di una riflessione più generale che attiene al valore della solidarietà all'interno delle moderne democrazie.

Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali, Milano, 2006, 11 ss.; cfr., inoltre, BARBERA, *Art. 2*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Principi fondamentali, Bologna-Roma, 1975; per un profilo ricostruttivo più generale, cfr. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, in www.forumcostituzionale.it.

² BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021.

³ Si fa riferimento all'icastica affermazione di Piero Gobetti, scritta in un articolo su *La Rivoluzione Liberale* del 1922: “Il contribuente italiano paga le imposte bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta”.

⁴ Si rimanda in proposito a ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano 1996, 34, ss.

⁵ Cfr. SMEND, *Verfassung und Verfassungsrecht*, in *Staatsrechtliche Abhandlungen*, trad. it., Milano, 1992.

1.2. Una riflessione sui doveri inderogabili di solidarietà: la solidarietà può essere, senza snaturarla, imposta per legge?

Non è un caso che Habermas nel suo recente saggio “Proteggere la Vita”⁶ abbia riletto l’esperienza del periodo Covid ponendo al centro del suo intervento proprio il valore della solidarietà.

In effetti, l’esigenza di fronteggiare la pandemia ha imposto il valore della solidarietà nel cuore della vita sociale: le vaccinazioni, gli obblighi di distanziamento, il segnalare di essere entrati in contatto con una persona infetta, le quarantene, gli obblighi di tampone, ecc. Tutto questo per evitare il diffondersi del contagio.

Habermas constata che si è trattato, paradossalmente, di “obblighi di solidarietà” imposti anche penalmente alle libertà dei cittadini per fronteggiare il Covid. E si chiede se ci può essere una solidarietà imposta per legge (la stessa domanda possiamo riferirla al dovere tributario), anche penalmente. Non è una contraddizione? Lui, una delle più acute menti viventi, non solo risponde affermativamente ma chiarisce anche che questo non altera la natura della solidarietà, perché “[l]’involucro costituito dalla coercizione giuridica con il quale viene rivestita la solidarietà non ne modifica la natura intrinsecamente volontaria”⁷.

E addirittura conclude: “senza la possibilità di basare *la coercizione legale nella solidarietà dei cittadini* lo Stato di diritto democratico non può avere esistenza politica”.

Queste parole sembrano riecheggiare il noto teorema di Böckenförde: “lo Stato liberale, secolarizzato, vive di presupposti che esso di per sé non può garantire”⁸, perché deve accettare il rischio della libertà se non vuole contraddirsi.

In effetti lo stato democratico, come ha sottolineato di recente Amato, “può anche stabilire degli obblighi, e tanti del resto ne stabilisce. Ma non è meno vero che, per farli rispettare, non può contare sugli apparati coercitivi, pervasivi e sempre presenti, di cui dispongono i regimi autoritari. Se li avesse, non sarebbe più democrazia”⁹. È quindi innanzitutto sulla convinzione e sulla cooperazione che una democrazia scommette, anche quando pone obblighi di solidarietà per legge.

⁶ HABERMAS, *Proteggere la vita. I diritti fondamentali alla prova della pandemia*, trad. it., Bologna 2021.

⁷ HABERMAS, *Proteggere la vita*, Bologna, 2022, 101.

⁸ BÖCKENFÖRDE, *La formazione dello Stato come processo di secolarizzazione*, Brescia, 2006, trad. it. (tit. orig. *Die Entstehung des Staates als Vorgang der Säkularisation und Utopie*, 1967).

⁹ AMATO, *Le nostre fragili democrazie e il clima. Possiamo attrascarle per farcela?*, *Lectio magistralis* tenuta in occasione della cerimonia di inaugurazione dell’anno accademico 2022-2023 dell’Università di Roma “Sapienza”, ora in www.treccani.it/magazine/atlante/societa, che aggiunge: “ci sono certo i casi, specifici e ben delimitati, nei quali anche in democrazia si usa la coercizione: ai fini della esecuzione di un mandato di cattura, ad esempio, oppure per ottenere il rilascio di un immobile in caso di sfratto esecutivo. Ma al di fuori di questi casi, sono altri, e non tantissimi, gli strumenti di cui può avvalersi una democrazia. C’è l’effetto deterrente delle sanzioni, che è tuttavia molto elevato nei regimi autoritari, dove, per diverse ragioni (compresa la diffusa e organizzata attenzione per le vite degli altri), è alto il rischio di essere colti in fallo, ma è molto minore in democrazia. Qui infatti, proprio per l’assenza di apparati pervasivi e onnipresenti, quanto più ampia è la platea degli obbligati, tanto più basso è il rischio conseguente all’inosservanza.

Ponendosi sulla stessa linea di queste considerazioni, Zagrebelky, introducendo il saggio di Habermas, precisa: “la solidarietà è qualcosa di essenziale alla democrazia. I regimi autocratici ne fanno a meno. A loro basta il potere e la forza. Nella democrazia non è così: essa presuppone la libertà ma implica che si esprima nella solidarietà”¹⁰.

Questo perché lo Stato democratico se, da un lato, si caratterizza per essere una comunità di diritti, dall'altro non può fare a meno della cooperazione dei cittadini per garantirli: la solidarietà, nel suo contesto, si pone quindi come un valore essenziale, dal carattere normativo¹¹ (e in ciò sta la radicale differenza, non sempre colta, con la *fraternità* di matrice rivoluzionaria) tanto quanto i diritti, al punto che giustamente, in una democrazia, non si può che parlare di lati di una stessa medaglia.

1.3. Il fenomeno tributario dal punto di vista del dovere prima che del potere

Tale è il denso e attualissimo contesto di valore in cui si inserisce il dovere tributario, quando viene qualificato come dovere inderogabile di solidarietà.

Al centro di questa impegnativa definizione non c'è più lo Stato come entità ipostatizzata, astratta (come si tende a teorizzare dal punto di vista del potere tributario), c'è piuttosto la comunità dei cittadini che si organizza dandosi una Costituzione che pone al suo fondo i diritti e la solidarietà¹² (come si tende a riconoscere ponendosi dal punto di vista del dovere tributario).

La Corte costituzionale negli ultimi anni ha voluto esplicitare questo cambio di paradigma: dal potere al dovere.

Nella sentenza, prima citata, n. 288 del 2019 si afferma: “nella Costituzione il dovere tributario, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali sia quelli civili”.

Tra i diritti sociali, la sentenza cita, a titolo di esempio, la tutela della salute, tra quelli civili la proprietà: anche per quest'ultima categoria di diritti, quelli cosiddetti di prima generazione, vale infatti il

Questo i consociati lo fanno e a quel punto, se c'è solo la sanzione, sta alle loro valutazioni di convenienza conformarsi o no.

Possono esserci però altri strumenti, molte volte più efficaci delle stesse sanzioni. Così è per il razionamento, utilizzato anche in democrazia in tempo di guerra, e particolarmente adatto a contenere entro i limiti voluti determinati consumi. C'è poi tutta la batteria che è sorta attorno al *nudging*, la spinta gentile con la quale i comportamenti voluti sono non imposti, ma promossi, sollecitati attraverso forme diverse di induzione, suggerite dalle scienze cognitive”.

¹⁰ HABERMAS, *Proteggere la vita*, 102, ss.

¹¹ Cfr., di recente, ALPA, *Solidarietà. Un principio normativo*, Bologna, 2022.

¹² È la tematica che introduce HABERMAS, *Proteggere la vita*, 102, ss.; ma si veda anche POGGI, *Corte costituzionale e doveri*, in Dal Canto, F.-Rossi, E., a cura di, *Corte costituzionale e sistema istituzionale*, Torino, 2011, 73

condizionamento delle risorse finanziarie, basti pensare al più tradizionale di questi, il diritto di proprietà, che, una volta calato dall'immaginario e inesistente stato di natura (come avrebbe affermato Grossi) nel contesto reale della vita civile, non potrebbe essere tutelato in assenza di un sistema di sicurezza pubblica, di tribunali, di istituzioni democratiche complesse, ecc.

Il costo dei diritti spiega quindi l'essenzialità del dovere tributario per il finanziamento e quindi l'effettività dei diritti costituzionali, mostrando così il coraggio, per dirla con le parole di Luciani, di non fuggire dal "duro discorso delle risorse"¹³.

La pronuncia, peraltro, mette in evidenza anche la funzione redistributiva, che rafforza la natura solidaristica del dovere tributario, perché supera l'idea del mero "scambio fiscale" (nel senso del finanziamento di spese diretto a incrementare utilità individuali secondo la visione di A. Smith¹⁴)¹⁵.

La sentenza esplicita infatti che: "[è] anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti".

Il fenomeno è lo stesso, quello impositivo, ma è radicalmente cambiata la chiave di lettura: al centro non c'è più tanto lo Stato, il potere tributario, la forza e la soggezione; più che queste categorie concettuali sono evocati i rapporti, la società, *l'homme situé* per usare la celebre espressione di Burdeau, cioè la persona situata dentro la comunità, immersa nei legami sociali e alla ricerca della "felicità pubblica" (valore ben al di là del moralismo mazziniano¹⁶), come direbbe Arendt, che ha riletto in modo straordinario - recuperando un memorabile carteggio tra Adams e Jefferson - "*The pursuit of happiness*" della dichiarazione di indipendenza degli Usa¹⁷.

Il dovere tributario dà quindi voce alla domanda etica che sta al fondo del disegno costituzionale, perché dà voce alla esigenza di solidarietà, permettendo, per dirla con Emmanuel Lévinas, di fare "della responsabilità verso l'Altro, sostanzialmente incondizionata e illimitata, qualcosa di condizionato (rispetto

¹³ LUCIANI, *Editoriale*, in *Diritto & Conti*, 2019, n. 2, <https://dirittoeconti.it/editoriale-n-2/>

¹⁴ Cfr. il noto passaggio di A. SMITH, *Ricerca sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, trad. it., Torino, 1990, 247, ss. "La spesa del governo nei confronti degli individui di una grande nazione è simile alla spesa di amministrazione nei confronti dei comproprietari di un grande patrimonio, i quali sono obbligati a contribuire in proporzione ai loro interessi nel patrimonio medesimo".

¹⁵ Cfr. sul tema, per tutti, GALLO, *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, 2011.

¹⁶ Cfr., al riguardo, TONDI DELLA MURA, *La frontiera aperta da Giorgio Lombardi nella sistematica dei doveri costituzionali: dall'idealismo mazziniano al personalismo costituzionale*, in *Federalismi.it*, n.4/2021, che osserva: "La teorica mazziniana dei doveri è giunta in Assemblea costituente oramai sfiancata dalla storia, sconfitta nella praticabilità delle sue pretese teologico-politiche e ridotta nei suoi presupposti messianici ed escatologici".

¹⁷ Mi sia consentito riviare, sul tema, al mio recente saggio ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Mucchi, 2021.

a determinate circostanze) e limitato (a un gruppo selezionato di altri, più circoscritto rispetto all'intera umanità)"¹⁸.

È indubbio – è importante precisarlo - che nel fenomeno tributario ci sono entrambe le dimensioni, ovvero sia il potere tributario (e così si rende ragione anche a quella parte della dottrina che l'ha enfatizzato), sia il dovere di solidarietà (e così si spiegano le sentenze più recenti della Corte costituzionale).

Ma il reale problema, rispetto all'una e l'altra prospettiva, è dove si calca l'accento.

Ed è opportuno porlo sul dovere di solidarietà, perché così tale dovere ritorna pienamente nella prospettiva costituzionale.

Il dovere tributario, in conclusione, si configura come un dovere che attiene, come fine, prevalentemente alla relazione di solidarietà tra i componenti della società (anche se implica, come mezzo, l'istituzione statale), piuttosto che alla relazione verticale tra individuo e Stato (com'era nei doveri di soggezione).

2. La prospettiva del dovere tributario nella società europea

Una volta compiuto questo approfondimento concettuale è attuale porre la domanda sui termini in cui questa categoria è concepibile nell'ordinamento europeo, dal momento che la questione delle imposte è centrale nello sviluppo di un sistema politico istituzionale.

Lo dimostra il principio "*no taxation without representation*", che è segno di solenni profondità storiche, al punto che la sua evocazione, come è noto, consentì alle colonie americane di contestare la dottrina inglese sulla rappresentanza virtuale, ritenuta in violazione della costituzione dell'Impero. La rivolta dei coloni americani muoveva, quindi, dall'accusa alla madre patria di aver violato diritti e libertà posseduti da sempre per tradizione.

Anche la rivoluzione francese è attraversata dalla questione del consenso all'imposta. Nella Francia prerivoluzionaria, nei *chairs de doléances* l'idea del consenso all'imposizione era così comune da costituire il principale punto d'unanimità. In *Fouret-Ozouf, Dizionario critico della rivoluzione francese*, sotto la voce *Imposta*, si legge infatti che il deputato *Lavie* all'Assemblea nazionale del 1791 dichiarò: "Abbiamo fatto la rivoluzione soltanto per essere i padroni dell'imposta"¹⁹.

Ma chi è oggi il padrone dell'imposta?

È lo Stato o una società che intende assumere una precisa identità?

Questa domanda, in cui riecheggiano i temi precedentemente trattati, ci avvicina al cuore della questione europea.

¹⁸ Cfr., al riguardo, BAUMANN, *Consumo dunque sono*, Bari 2010, trad.it M. Cuppellaro, 112, ss.

¹⁹ Cfr. sul punto, ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 18, ss.

È interessante però premettere che nel 1789 per fronteggiare la crisi del debito che opprimeva la giovane Confederazione, Washington adottò il *Tariff Act*, (una prima forma di raccolta federale di risorse tributarie) e impiegò il consistente gettito ricavato in funzione perequativa, aiutando gli Stati più deboli. Lo stabilire quella imposta venne ritenuto un passaggio fondamentale verso una “*more perfect union*”, al punto da ritenerla una sorta di “seconda dichiarazione di indipendenza”²⁰.

Se è senz’altro improprio istituire un’analogia tra un vero e proprio *federalizing process* (secondo la felice espressione di Friedrich), quale quello degli Stati Uniti, e il processo di integrazione europeo, profondamente diversi e nemmeno comparabili, non lo è invece tentare di segnalare dei punti di svolta (per usare un’espressione di Gladwell²¹) comuni o più semplicemente delle assonanze storiche, che, per quanto casuali, fanno riflettere sulla questione fiscale.

Una “*more perfect union*”, ad esempio, presenta un’assonanza con quella “Unione sempre più stretta” con cui si riferisce l’art.1 del Trattato: “Il presente trattato segna una nuova tappa nel processo di creazione di *un’unione sempre più stretta* tra i popoli dell’Europa, in cui le decisioni siano prese nel modo più trasparente possibile e il più vicino possibile ai cittadini” (*enf. ns.*).

Inoltre, come nel paragrafo precedente si è descritta la riconducibilità del dovere tributario all’art. 2 della Costituzione italiana, deve ora essere considerato – è singolare la coincidenza dei numeri – l’art. 2 del Trattato, riprendendone un’interessante e innovativa lettura sistematica che ne ha recentemente proposto Von Bogdandy²²

Così recita il suddetto art. 2: “L’Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell’uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una *società* caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla *solidarietà* e dalla parità tra donne e uomini” (*enf. ns.*).

Per Von Bogdandy l’Unione sempre più stretta di cui parla l’art. 1 ha quindi come obiettivo la creazione di una società europea, qualificabile come sostanzialmente democratica proprio in forza di suoi valori fondanti.

Questi valori, peraltro, sono traguardi di ottimizzazione (per dirla con Alexy) e non un semplice *flatus vocis*, cioè enunciazioni prive di valore giuridico.

Ciò per un duplice ordine di motivi.

²⁰ Cfr. SCACCIA, *Il territorio fra sovranità statale e globalizzazione dello spazio economico*, in Rivista Aic, n. 3 del 2017, p. 52.

²¹ GLADWELL, *The Tipping Point: How Little Things can Make a Big Difference*, New York, 2000.

²² VON BOGDANDY, *Strukturwandel des öffentlichen Rechts: Entstehung und Demokratisierung der europäischen Gesellschaft*, Suhrkamp Verlag, 2022.

Da un lato, infatti, l'art.7 del Trattato prevede una specifica procedura a tutela dei valori richiamati dall'art. 2. Infatti, “su proposta motivata di un terzo degli Stati membri, del Parlamento europeo o della Commissione europea, il Consiglio, deliberando alla maggioranza dei quattro quinti dei suoi membri previa approvazione del Parlamento europeo, può constatare che esiste un evidente rischio di violazione grave da parte di uno stato membro” di tali valori.

Dall'altro, la Corte di Giustizia ha effettuato una decisa applicazione giurisprudenziale di tali valori nelle due sentenze gemelle pronunciate dal *plenum* della Corte stessa il 16 febbraio 2022.

Sono state le decisioni sui ricorsi per annullamento proposti da Polonia e Ungheria contro il regolamento che ha introdotto il c.d. meccanismo di condizionalità finanziaria, che, in estrema sintesi, è diretto a sanzionare comportamenti quali la minaccia all'indipendenza della magistratura.

Si è trattato di due sentenze epocali, molto diffuse (oltre 300 paragrafi), dove è stato decisamente valorizzato l'art. 2, come, ad esempio, risulta dal seguente passaggio: “l'articolo 2 TUE non costituisce una mera enunciazione di orientamenti o di intenzioni di natura politica, ma contiene valori che fanno parte dell'identità stessa dell'Unione quale ordinamento giuridico comune, valori che sono concretizzati in principi che comportano obblighi giuridicamente vincolanti per gli Stati membri”²³.

Gran parte delle sentenze ruotano su questa affermazione: i valori contenuti nell'articolo 2 TUE definiscono l'identità stessa dell'Unione, che deve essere in grado di difenderli.

Ma una volta precisata la portata giuridica (“costituzionale” potremmo dire, concordando con Von Bogdandy) di tali valori, è utile svolgere un'ulteriore considerazione.

Nell'articolo 2 si concepisce quindi “una società” europea (una *Gesellschaft*, e non una *Gemeinschaft*, per riprendere la distinzione di Ferdinand Tönnies) che ha delle particolarità: essa è priva di uno Stato, ma non è priva degli Stati, che sono inclusi nella società europea. Essa, come precisa Von Bogdandy, è quindi un *unicum*.

Ebbene, per tirare le file del ragionamento che si intende sviluppare, deve essere considerato che tra questi dodici valori fondanti è ricompreso quello della “solidarietà”.

Questo è il passaggio che qui interessa.

La presenza di questo valore (tipicamente europeo, al punto che potremmo faticare a immaginarlo riferito alla società statunitense) descrive una società europea che ha in comune non solo diritti, ma anche doveri, proprio perché nel catalogo dell'art. 2 del TUE c'è anche la solidarietà.

²³ Sul punto si veda l'ampia trattazione di ROSSI, *Il valore giuridico dei valori. L'Articolo 2 TUE: relazioni con altre disposizioni del diritto primario dell'UE e rimedi giurisdizionali*, in *Federalismi.it*, n. 19, 17 giugno 2020.

2.1. La questione dell'effettività della solidarietà nella società europea

La presenza di questo valore apre però alcune domande.

La prima: ma può esistere, domandiamoci, una società fondata sulla solidarietà, senza il dovere tributario?

Potremmo, ad esempio, immaginare la società italiana o quella tedesca senza il dovere tributario?

E da qui, di conseguenza, la seconda: il dato di fatto che non esistano imposte comunitarie è compatibile con lo sviluppo di una società come quella prefigurata dall'art. 2 del TUE, che pone la solidarietà tra i valori fondanti della società europea?

Ponendo queste domande, è bene precisarlo, non si sta evocando una statualità europea, perché, il fenomeno tributario, come dimostrato nel precedente § 1, nell'ottica post moderna, deve essere guardato ponendo l'accento non sul potere statale, ma sul dovere di solidarietà.

Credo che sia difficile negare che uno sviluppo coerente del valore della solidarietà nella società europea descritta dall'art. 2 del TUE richieda un'evoluzione dell'integrazione europea, in termini positivi e non meramente negativi.

Tale evoluzione va identificata su due fronti:

- a) quello del superamento della *tax competition* intra comunitaria sulle imposte sulle società (esigenza già da tempo segnalata da Franco Gallo²⁴);
- b) quello dello sviluppo di nuove risorse proprie europee.

2.2. Gli effetti della mancata armonizzazione comunitaria delle imposte dirette

Sul primo fronte, va segnalato che il fenomeno è stato stigmatizzato anche dalla Corte costituzionale rilevando, nella sentenza n. 120 del 2020, la circostanza “altamente pregiudizievole per la Repubblica italiana – data la conseguente, rilevante, perdita di gettito – delle migrazioni, rese convenienti anche a causa della mancanza di un'armonizzazione comunitaria delle imposte dirette, delle sedi legali delle imprese in Paesi che possono sostenere regimi fiscali ben più competitivi di quello nazionale”.

La mancata armonizzazione riposa sull'idea che le imposte dirette sono uno strumento politico di competenza esclusiva dei paesi membri e quindi non sono suscettibili di piena armonizzazione; questa motivazione prova, però, decisamente troppo e diventa la foglia di fico per nascondere invece una concorrenza fiscale che appare radicalmente incompatibile con la società solidale descritta dal menzionato art. 2 del TUE.

I dati lo dimostrano: nel 2017, secondo uno studio pubblicato dal Fondo Monetario Internazionale, l'Olanda ha attratto investimenti esteri per oltre 5.000 miliardi di dollari. Similmente, il Lussemburgo -

²⁴ GALLO, *La necessità di una armonizzazione fiscale in Europa*, in *Bancaria*, n.6/2015.

che conta circa 600 mila abitanti - ha beneficiato di 4.000 miliardi di dollari di investimenti esteri (quindi circa 6,6 milioni pro-capite), quanto gli Stati Uniti e addirittura più della Cina.

Ora i Paesi Nordici, come ha evidenziato di recente Federico Fabbrini²⁵, sono quelli che con più insistenza hanno ostacolato una configurazione del Next Generation EU da 750 mld in termini di sovvenzioni a fondo perduto, richiedendo che fosse quasi interamente strutturato come prestito.

Così, prima si accumulano ingentissime risorse grazie a un'accesissima competizione fiscale (possibile perché, date anche le ridotte dimensioni territoriali e l'assenza di divari territoriali come quello tra Nord e Sud in Italia, alcuni piccoli Stati riescono a ridurre fortemente le imposte sulle società) che è tutto il contrario di un modello cooperativo e solidale, e poi si diventa rigoristi nei confronti dei Paesi cui si è sottratta una ingente quantità di risorse.

Da qui un'ulteriore, inquietante domanda: è questa la società europea solidale?

La coerenza ai valori dell'art. 2 del TUE imporrebbe un importante sviluppo del processo di armonizzazione fiscale almeno delle imposte sulle società, altrimenti difficilmente si potrà davvero parlare di solidarietà sociale a livello europeo.

È quindi da valutare molto positivamente - e sorprende la ritrosia, al riguardo, di certi ambienti della politica italiana - la proposta della Commissione europea sul superamento del principio di unanimità attraverso la cd. clausola passerella introdotta dal trattato di Lisbona²⁶.

2.3. La possibilità di sviluppare imposte europee

L'altro piano è poi quello dello sviluppo di vere e proprie imposte dell'Unione, considerando che nel contesto attuale solo una piccolissima parte dell'imposta sul valore aggiunto finanzia il bilancio comunitario.

Eppure l'art. articolo 311 del TFUE afferma che:

“L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche.

Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie”.

Anche su questo punto il dibattito è aperto e, riguardo alle possibili forme impositive che potrebbero caratterizzare un fisco europeo, non si può che rimandare alle acute considerazioni sviluppate al riguardo da Franco Gallo, che ribadiscono, peraltro, anche la necessità di liberarsi del dogma della unanimità che ha ideologicamente ingabbiato il sistema europeo in un modello inadeguato²⁷.

²⁵ FABBRINI, *Next Generation EU. Il futuro di Europa e Italia dopo la pandemia*, Il Mulino, 2022.

²⁶ Cfr. al riguardo, LAPECORELLA, Audizione presso la VI Commissione (Finanze) della Camera dei Deputati, *Comunicazione della Commissione europea “Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale della UE”*, 21 luglio 2020.

²⁷ Si veda, tra i suoi diversi interventi sul punto, GALLO, *Un prossimo sistema fiscale europeo*, Il Sole 24 Ore, 21 agosto 2020.

2.4. Una conclusione sull'attuale situazione

In conclusione, una seria attuazione del valore della solidarietà all'interno della società europea considerata dall'art. 2 del TUE non sembra poter prescindere dalla questione fiscale e da un dovere tributario europeo, considerato nelle due problematiche dimensioni cui si è accennato: quella della armonizzazione fiscale, con un forte alleggerimento della competizione fiscale, e quella dello sviluppo di imposte comunitarie.

Del resto quello che stiamo attraversando, segnato dal persistere di un'insensata guerra alle porte dell'Europa, accaduta subito dopo la grave crisi determinata dalla pandemia, è sicuramente uno dei momenti più drammatici della storia dell'Unione Europea.

Forse, con una classe politica e istituzionale consapevole della sfida che stiamo attraversando, questo sarebbe proprio il momento giusto per spingere sulla piena attuazione del valore della solidarietà a livello europeo: i progressi nella integrazione europea, in genere, avvengono proprio quando ci si trova di fronte a situazioni di crisi.

Segnali in questo senso non sono mancati, se si considera che il Next Generation EU, così come infine è stato configurato, rappresenta, come colto da Quadrio Curzio, un grande progetto di cambiamento strutturale, anche per avere condotto alla prima emissione di EuroUnionBond (per ora *una tantum*).

Ma non sono nemmeno mancati segnali negativi, tra i quali, oltre a quelli più recenti di ordine più marcatamente politico, va ricordata anche la posizione assunta dal Tribunale costituzionale tedesco, pronunciata però solo dal secondo Senato e non dal suo *plenum*, nella sentenza del 5 maggio 2020 sul PSPP, dove è stata ribadita la cd. “*ultra vires doctrine*”²⁸.

Tutto ciò mostra che la strada per rendere effettivo il principio di solidarietà sancito nell'art. 2 del TUE è ancora lunga e irta di ostacoli; c'è tuttavia da augurarsi che proprio la grave crisi che l'Unione sta

²⁸ Più precisamente la sentenza del 5 maggio 2020, nasce da un ricorso diretto di costituzionalità, con cui alcuni cittadini tedeschi hanno sostenuto che il Governo, il Parlamento e la Bundesbank, non opponendosi all'approvazione ed alle successive proroghe del piano di acquisti di titoli di debito pubblico degli Stati membri sul mercato secondario (“PSPP”), hanno violato le disposizioni costituzionali che impediscono di assoggettare i cittadini tedeschi ad un potere privo di legittimazione democratica. In particolare il BVerfG, con provvedimento del 18 luglio 2017, aveva chiesto alla Corte di giustizia di stabilire se la Banca centrale europea (“BCE”), con le decisioni contestate, abbia violato il divieto di finanziamento monetario ex art. 123 TFUE e, nel contempo, leso la sfera di sovranità di cui gli Stati membri dispongono con riguardo alle scelte di politica economica e di bilancio. La CGUE, con sentenza Weiss dell'11 dicembre 2018, ha escluso la sussistenza dei profili di illegittimità prospettati, ritenendo che il PSPP non violi il divieto di finanziamento monetario e non ecceda le competenze della BCE. Con la sentenza del 5 maggio 2020, anche il BVerfG ha riconosciuto che il PSPP non viola il divieto di finanziamento monetario, giungendo sotto questo profilo a conclusioni non diverse da quelle della CGUE. Tuttavia il BVerfG, con la sentenza in esame, si è comunque posta in modo critico verso la CGUE e la BCE, ritenendo che non abbiano adeguatamente motivato in ordine alla proporzionalità delle misure di politica monetaria adottate con il PSPP, rispetto agli effetti che tali misure producono sul piano economico. Cfr. sul punto, l'acuta analisi di DONATI, *La sentenza del Bundesverfassungsgericht del 5 maggio 2020 sul PSPP: quale impatto sul processo di integrazione europea?*, in www.eurojus.it, Fascicolo n. 3 – 2020.



attraversando renda, infine, evidente la ragionevolezza di percorrere fino in fondo un cammino diretto a confermare un valore fondante dei sistemi democratici.