

ACCADEMIA NAZIONALE DEI LINCEI

ATTI DEI CONVEGNI LINCEI

348

**UNA NUOVA POLITICA ECONOMICA
E TRIBUTARIA PER L'UNIONE EUROPEA**

(Roma, 27 maggio 2022)



ROMA 2022
BARDI EDIZIONI
EDITORE COMMERCIALE

© by Accademia Nazionale dei Lincei

*Si ringrazia la «Associazione Amici della Accademia dei Lincei»
per la collaborazione offerta alla edizione del presente volume*

ISSN: 0391-805X

ISBN: 978-88-218-1232-3

FINITO DI STAMPARE NEL MESE DI GENNAIO 2023

Antica Tipografia dal 1876 srl – Corso del Rinascimento 24, 00186 Roma

Azienda con Sistema Qualità certificato ISO 9001 - ISO 14001 - ISO 45001

INDICE

COMITATO ORDINATORE.....	Pag.	4
PROGRAMMA DEL CONVEGNO	»	5
R. ANTONELLI – Saluti istituzionali	»	7
POLITICA ECONOMICA E FINANZIARIA		
J. STRAUS – European Union after the Crisis: Risks and Opportunities. The Problem of ‘Uncomfortable Knowledge’ and ‘Institutionalized Forgetfulness’	»	9
P. CIOCCA – Economia e regole di bilancio in Europa	»	43
M. BORDIGNON – Perché e come rivedere le regole della finanza pubblica nell’Unione Europea	»	51
A. QUADRIO CURZIO – Euro-Sviluppo con Euro-Bond ed Euro-Funzionalismo.....	»	61
L. FORNI – Transizione climatica: implicazioni per le politiche di bilancio	»	73
C. D’ADDA – Gestione del debito e gestione della moneta.....	»	87
R. PRODI – La fase attuale dell’Unione Europea	»	95
POLITICA TRIBUTARIA		
F. GALLO – Un nuovo sistema tributario europeo	»	101
L. ANTONINI – Il dovere tributario tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo	»	115
V. CERIANI – La tassazione delle imprese nell’UE: Pillar One, Pillar Two e le proposte della Commissione.....	»	127
P. SELICATO – La tassazione delle nuove forme di ricchezza nel Next Generation EU	»	153
L. SALVINI – La tassazione dell’energia	»	187
G. MARINO – Verso un’Agenzia delle Entrate europea?	»	203

COMITATO ORDINATORE:

ALESSANDRO CAVALLI (Coordinatore)

ENZO CHELI

CARLO D'ADDA

FRANCO GALLO

ANTONIO PEDONE

PROGRAMMA DEL CONVEGNO

La risposta dell'Unione Europea alla pandemia covid-19, con il programma Next Generation EU e la connessa emissione di titoli europei, segna un passo in avanti nella politica economica comunitaria, che va ora integrato con una politica fiscale anch'essa a livello comunitario. Su iniziativa della Commissione "Società ed economia", le relazioni al convegno potrebbero affrontare i diversi aspetti della questione, illustrando il dibattito in corso a livello istituzionale e sviluppando alcune proposte al riguardo.

Venerdì, 27 maggio

9.30 Roberto ANTONELLI (Presidente dell'Accademia Nazionale dei Lincei): Indirizzi di saluto

Politica Economica e Finanziaria

Presidente: Antonio Pedone (Accademia Nazionale dei Lincei)

- 9.45 Joseph STRAUS (Linceo, Max-Planck Institute for Innovation and Competition): European Union after the Crisis: Risks and Opportunities
- 10.30 Pierluigi CIOCCA (Accademia Nazionale dei Lincei): La revisione del patto di stabilità, vincoli di bilancio, debito pubblico
- 11.00 Massimo BORDIGNON (Università Cattolica Sacro Cuore): Perché e come rivedere le regole della finanza pubblica nell'Unione Europea
- 11.30 Intervallo
- 11.45 Alberto QUADRIO CURZIO (Presidente Emerito Lincei): Funzionalismo, Eurobond e politica economica
- 12.15 Lorenzo FORNI (Università di Padova): Transizione climatica: implicazioni per le politiche di bilancio
- 12.45 Carlo D'ADDA (Linceo, Università di Bologna): Gestione del debito e gestione della moneta
- 13.15 Romano PRODI (Presidente della Fondazione per la Collaborazione tra i Popoli): La fase attuale dell'Unione Europea Giovedì, 21 ottobre

Politica Tributaria

Presidente: Fabrizia Lapecorella (Direttore Generale Delle Finanze, Mef)

- 15.00 Franco GALLO (Lincoo, Libera Università Internazionale degli Studi Sociali – LUISS): Un nuovo sistema tributario europeo
- 15.30 Luca ANTONINI (Giudice della Corte Costituzionale): Il dovere tributario tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo
- 16.00 Vieri CERIANI (Consulente Commissione Europea): La tassazione delle imprese nell'UE: Pillar One, Pillar Two e BEFIT
- 16.30 Intervallo
- 16.45 Pietro SELICATO (Sapienza Università di Roma): La tassazione delle nuove forme di ricchezza nel Next Generation EU
- 17.15 Livia SALVINI (Libera Università Internazionale degli Studi Sociali – LUISS): La tassazione dell'energia
- 17.45 Giuseppe MARINO (Università degli Studi di Milano): Verso un'Agenzia delle Entrate europea?
- 18.15 Discussione

PIETRO SELICATO^(*)

LA TASSAZIONE DELLE NUOVE FORME DI RICCHEZZA NEL NEXT GENERATION EU

1. LE PREMESSE DEL NEXT GENERATION EU

La crisi economica originatasi nel 2020 in conseguenza della pandemia da Covid-19 ha provocato tra gli Stati membri e nell'opinione pubblica reazioni differenti, innestandosi in un momento storico alquanto difficile per l'avanzamento del processo di integrazione europea.

Sembra, invero, che con il pretesto della pandemia gli Stati membri (e, al loro interno, gli enti territoriali sub-statali) si siano riappropriati di parti consistenti del potere legislativo trasferito negli anni precedenti alle competenze dell'Unione avviando un percorso di "rinazionalizzazione" e "deglobalizzazione", non solo nella disciplina dell'emergenza sanitaria ma anche nel varo di misure straordinarie in materia finanziaria e fiscale⁽¹⁾. Anche l'Italia ha fatto ricorso a questa recuperata autonomia, avvalendosi del *Temporary Framework* adottato dalla Commissione UE per utilizzare la flessibilità necessaria a sostenere l'economia nazionale nel contesto della crisi pandemica⁽²⁾.

^(*) Sapienza Università di Roma.

⁽¹⁾ Per la ricostruzione di questo fenomeno cf. P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, «Federalismi.it», n. 7 (2021), p. 205, in part. ai §§ 3 e 4. In tema, altresì M.A. ICOLARI (a cura di), *La tutela dell'ambiente al tempo della crisi pandemica* (Giappichelli, Torino 2021). Ulteriori dettagli in P. SELICATO, *Normativa emergenziale e fisco. Premesse per una disciplina del sistema delle agevolazioni fiscali territoriali*, in S. STAIANO (a cura di), *Nel ventesimo anno del terzo millennio. Sistemi politici, istituzioni economiche e produzione del diritto al cospetto della pandemia* (Editoriale Scientifica, Napoli 2020), p. 659.

⁽²⁾ Commissione UE, *Temporary framework for State aid measures to support the economy in the current COVID-19 outbreak*, COM 2020/C 91 I/01 del 19 marzo 2020 più volte prorogata, da ultimo fino al 30 giugno 2022 con Comunicazione C(2021) 8442 del 18 novembre 2021, ove si prevede la graduale eliminazione degli aiuti legati alla crisi in vista della ripresa dell'economia europea. A tal fine, la Commissione ha deciso di introdurre due nuove misure «di accompagnamento» delle imprese per un ulteriore periodo limitato: gli incentivi diretti per investimenti privati (ammissibili sino al 31 dicembre 2022) e le misure di sostegno alla solvibilità (ammissibili sino al 31 dicembre 2023).

In un contesto siffatto sono stati in molti a domandarsi se e come la finanza pubblica (nazionale ed europea) sarebbe stata in grado di fornire adeguate risposte alla generale aspettativa di ripresa e quali fossero le sfide da affrontare in questo campo nel prossimo futuro

La Commissione UE si è subito fatta carico di questa esigenza avviando il percorso che ha portato il 27 maggio 2020 alla presentazione al Consiglio della Comunicazione, anche nota come “*Next Generation EU*” (in breve, di seguito, “Progetto NGEU”)⁽³⁾.

C’è stata l’immediata percezione del fatto che per fronteggiare questa situazione di straordinaria difficoltà non sarebbero stati più sufficienti, a prescindere dalle inusitate dimensioni delle misure economiche da approntare, gli strumenti utilizzati fino a quel momento ma si sarebbero dovute adottare forme di intervento profondamente nuove e del tutto diverse da quelle adottate in precedenza⁽⁴⁾.

1.a) *La posizione degli “Stati frugali”*

Al momento del dilagare della pandemia le opinioni degli Stati membri rispetto ad un innalzamento del livello di cooperazione all’interno dell’UE erano tutt’altro che unanimi.

Da un lato si collocavano gli Stati (tra questi l’Italia) che per primi e in maggior misura avevano subito i danni del virus e richiedevano con determinazione il sostegno finanziario dell’Unione Europea sollecitando l’avvio immediato di una coraggiosa politica di aiuti, per contrastare la situazione straordinaria, imprevedibile e per certi versi imprevedibile che l’Europa e il mondo intero si erano trovati a dover fronteggiare.

Dall’altro si ponevano, invece, gli Stati (definiti “frugali”) che, ricorrendo alla forza del potere di veto derivante dalle loro sovranità nazionali⁽⁵⁾, manifestavano posizioni di netto dissenso nei confronti di tali richieste

⁽³⁾ COMMISSIONE UE, COM(2020) 442 del 27 maggio 2020 su *Il bilancio dell’UE come motore del piano per la ripresa europea*.

⁽⁴⁾ La necessità di modificare in modo drastico l’approccio da adottare nel finanziamento delle misure di contrasto alla crisi pandemica è stata lucidamente indicata dalla Commissione UE nella sua Comunicazione COM(2020) 442, cit., che ha evidenziato come l’Europa avesse «bisogno di una risposta coordinata, rapida, ambiziosa e mirata, in grado di arrivare là dove è più necessaria» (p. 1), essendo emersa «la necessità impellente di predisporre nuove misure per guidare le prossime tappe cruciali della ripresa» (p. 4). Su questa svolta cf. P. SELICATO, *Accordi europei ...*, cit., p. 222, ove si osserva che il Progetto NGEU ha legittimato «un approccio di tipo solidaristico del tutto inedito ed improponibile fino a qualche mese fa, che costituisce un passo significativo in direzione di un drastico mutamento del ruolo dell’Europa nei suoi rapporti con gli Stati membri».

⁽⁵⁾ Già A. CAMUS, *Il futuro della civiltà europea*, Incontro del 28 aprile 1955, *Union Culturelle Gréco-Français* (Castelvecchi, Roma 2012) evidenziava la necessità di superare gli ostacoli che le pressioni delle sovranità nazionali che già all’epoca si frapponevano alla realizzazione

lamentandosi per le eccessive spese che l'Unione aveva già affrontato nei decenni passati per sostenere i bilanci degli Stati membri meno virtuosi.

Questi Stati, inizialmente meno toccati dalla pandemia, si erano chiusi nei propri egoismi nazionali esaltando la natura contrattuale degli accordi europei e arroccandosi su una visione meramente contabile dei rapporti finanziari tra gli Stati membri e la UE, basata unicamente sulla ricerca dell'equilibrio tra le entrate e le uscite del singolo Stato membro. Visione che, peraltro, alimentava da tempo tensioni all'interno della UE e che fu posta a base del cosiddetto "rebate" (letteralmente "rimborso") riconosciuto al Regno Unito a partire dal lontano 1984 su pressioni della Premier inglese Margareth Thatcher, calcolato in misura pari alla differenza tra l'ammontare dei contributi per i sussidi all'agricoltura versati dal Regno Unito e quello dal medesimo ottenuto dalla UE.

Il dibattito aveva assunto toni accesi suscitando vaste critiche nei confronti degli stessi Stati "frugali", in quanto la loro posizione di intransigenza era indebolita fortemente dalle spregiudicate politiche di concorrenza fiscale dannosa che da sempre mantenevano a dispetto delle censure più volte formulate nei loro confronti dalle Istituzioni UE e dalla loro consolidata posizione di beneficiari più che di contribuenti del bilancio UE.

1.b) *Le esitazioni manifestate dalla BCE*

Le dichiarazioni diffuse dalla massima autorità finanziaria europea a cavallo dell'esplosione della pandemia non hanno contribuito a dare certezza al percorso dipoi avviato dalla Commissione con il NGEU.

In effetti, prima che intervenissero le difficoltà economiche generate dall'emergenza sanitaria, Christine Lagarde, succeduta a Mario Draghi nella carica di Presidente della Banca Centrale Europea all'*European Banking Congress* di Francoforte del 4 novembre 2019, confermava il suo impegno a proseguire le politiche di *Quantitative Easing* avviate dall'Istituto sotto la gestione del suo predecessore.

In quell'occasione Lagarde ha sostenuto che la politica monetaria avrebbe potuto raggiungere il suo obiettivo più rapidamente e con meno effetti collaterali qualora altre politiche avessero sostenuto la crescita al suo fianco. È interessante evidenziare che la Presidente, pur riconoscendo che un'unione monetaria focalizzata troppo sulla condivisione del rischio può spingere a un eccesso di *moral hazard*, ha osservato che dare la priorità alla sola riduzione del rischio può portare al problema opposto con un eccesso di risparmio e una crescita fragile. Di conseguenza, ha osservato, per completare l'Unione economica e monetaria si deve trovare il giusto compromesso tra l'esigenza di

dell'ideale di unità (anche culturale ed ideologica) dell'Europa, sottolineando (p. 24-25) che «la «sovranità» per molto tempo ha messo bastoni in tutte le ruote della storia internazionale».

offrire una protezione sufficiente contro il pericolo della caduta dei risparmi e quella di evitare la formazione di un risparmio eccessivo.

Parole distanti anni luce dalle infelici dichiarazioni rilasciate dalla stessa Lagarde in una conferenza stampa tenutasi subito dopo l'esplosione della pandemia quando, in aperto contrasto con il “*Whatever it Takes*” di Mario Draghi, ha affermato: “*Non siamo qui per chiudere gli spread. Ci sono altri strumenti e altri attori per gestire queste questioni*”. Dichiarazioni che, pur essendo state immediatamente corrette, sembrano dimostrare tutta l'inadeguatezza e l'incoerenza di un sistema di *governance* ormai superato, che deve essere ripensato dalle fondamenta dando centralità al Parlamento europeo anche nelle politiche finanziarie e fiscali.

1.c) *La sentenza del Bundesverfassungsgericht sul PSPP*

Un ulteriore allarmante segnale di regresso nel livello di cooperazione tra gli Stati membri può essere desunto da una recente pronuncia della Corte Costituzionale della Repubblica Federale tedesca⁽⁶⁾, con la quale, basandosi sul discusso principio del “*pluralismo costituzionale*”, la Corte tedesca ha dichiarato illegittimo per contrasto con i principi costituzionali nazionali il piano di acquisto di titoli pubblici (*Public Sector Purchase Programme – PSPP*) approvato dalla Banca Centrale Europea, anche se questo era stato già dichiarato legittimo da una sentenza della Corte di Giustizia europea poiché a suo avviso le sentenze pronunciate dal Giudice europeo non avrebbero “valore giuridico vincolante” nello Stato sulla base dei principi di attribuzione e di proporzionalità disciplinati nell'ordinamento nazionale tedesco.

È evidente, nella sentenza in questione, il richiamo all'istituto dei cosiddetti “*controlimiti*”, più volte utilizzato dalla Corte Costituzionale tedesca⁽⁷⁾

⁽⁶⁾ *Bundesverfassungsgericht*, Sentenza 5 maggio 2020, 2 BvR 859/15, 2 BvR 980/16, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 1651/15).

⁽⁷⁾ È proprio l'ordinamento tedesco che ha alimentato la nascita e il consolidamento della teoria dei controlimiti. Per una accurata disamina dell'evoluzione in *subiecta materia* della giurisprudenza del *Bundesverfassungsgericht* cf. G. CAPONI, V. CAPUOZZO, I. DEL VECCHIO, A. SIMONETTI, *Omogeneità costituzionale europea e identità nazionali: un processo di integrazione circolare tra valori costituzionali europei e teoria dei controlimiti*, «Federalismi.it», n. 24 (2014), 2 ed ivi spec. pp. 10-15. Un'analisi critica di un ormai risalente precedente è sviluppata da A. ZEI, *Un colpo al cerchio e uno all'Europa: la Germania dopo la sentenza Lisbona*, «Federalismi.it» (2011), n. 13.

Per approfondimenti cf. M. LUCIANI, *Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale*, «Rivista AIC» (2016), n. 2; A. RUGGERI, *Trattato costituzionale, europeizzazione dei “controlimiti” e tecniche di risoluzione delle antinomie tra diritto comunitario e diritto interno (profili problematici)*, in www.forumcostituzionale.it/site/index3.php?option=content&task=view&id=223; A. CELOTTO, *Una nuova ottica dei “controlimiti” nel Trattato costituzionale europeo?*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, https://www.forumcostituzionale.it/wordpress/wp-content/uploads/pre_2006/109.pdf; A. LO CALZO, *Dagli approdi giurisprudenziali della Corte costituzionale in tema di controlimiti alle recenti tendenze nel dialogo con le Corti nel contesto eu-*

(ma, a dire il vero, anche dalle Corti costituzionali francese e italiana⁽⁸⁾) per difendere l'applicazione di valori fondamentali dell'ordinamento nazionale.

La pronuncia ha destato subito grande preoccupazione, non solo per le soluzioni interpretative adottate a sostegno delle proprie conclusioni ma anche per le conseguenze che avrebbe potuto produrre sul piano politico rispetto alla tenuta del progetto europeo⁽⁹⁾. Nondimeno, le Istituzioni dell'Unione, con una reazione molto ferma e perfettamente sintonica, hanno subito preso le distanze riaffermando, ciascuno per quanto di propria competenza, la supremazia e l'autonomia dei rispettivi ruoli⁽¹⁰⁾.

ropeo, «Federalismi.it» (2021), n. 1, p. 85, ove si mette in luce la «potenzialità distruttiva» che può sviluppare l'istituto sui «rapporti di integrazione tra ordinamento nazionale e diritto dell'Unione».

⁽⁸⁾ La teoria dei controlimiti si è diffusa anche in Italia. Ne è prova, da ultimo, la nota vicenda Taricco (da molti autori definita una vera e propria "saga"!), che ha dato luogo ad uno scambio dialettico alquanto serrato tra la Corte di giustizia europea e la Corte costituzionale italiana, al termine del quale è prevalsa la tesi (sostenuta dal Giudice delle leggi italiano) per cui l'interesse europeo alla riscossione delle risorse proprie dell'Unione è subordinato al principio della certezza del diritto, fondamentale nell'ordinamento nazionale italiano, che impone il rispetto di termini di prescrizione e decadenza anche nella riscossione dei tributi. in argomento G. DI FEDERICO, *La "saga Taricco": il funzionalismo alla prova dei controlimiti (e viceversa)*, «Federalismi.it», n. 11 (2018). Con specifico riguardo agli aspetti tributari del caso Taricco cf. F. AMATUCCI, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, «Riv. Dir. Trib. Int.», 2019, n. 1, p. 39. Una disamina da una più ampia prospettiva è sviluppata da F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa: coerenza o resilienza?*, «Giur. comm.» (2020), n. 4, I, 667, 2, ove si osserva che «a fronte dei principi costituzionali tributari – propri degli Stati nazionali – (...) si pongono infatti nell'ordinamento europeo altri principi fiscali aventi diversa ratio», soggiungendo che i sistemi tributari nazionali «non possono essere 'toccati' nella loro essenza e nelle loro 'rationes', ma solo armonizzati e coordinati in applicazione dei principi costituzionali di sussidiarietà e proporzionalità». In tema, sia consentito rinviare, altresì, a P. SELICATO, *La Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) tra esigenze di armonizzazione dell'imposta sulle società e profili di compatibilità con gli ordinamenti nazionali*, «Riv. Dir. Trib. Int.» (2009), n. 2, p. 161, spec. alle pp. 172 ss. (p. 145, spec. alle pp. 156 ss., per la versione in lingua inglese).

⁽⁹⁾ La sentenza del *Bundesverfassungsgericht* (pubblicata nel pieno della prima ondata della pandemia da Covid-19) è stata aspramente criticata da più parti. In tal senso cf. B. CARAVITA DI TORITTO, M. CONDINANZI, A. MORRONE, A.M. POGGI, *Da Karlsruhe una decisione poco meditata in una fase politica che avrebbe meritato maggiore ponderazione*, «Federalismi. it», n. 14 (2020), ivi; D.U. GALETTA, *Karlsruhe über alles? Il ragionamento sul principio di proporzionalità nella pronuncia del 5 maggio 2020 del BVerfG tedesco e le sue conseguenze*, ivi, 166, utilizza il termine «bullismo culturale» per descrivere l'atteggiamento che trapela dalla sentenza. Preoccupazione per le possibili ricadute della sentenza sono state mosse anche dall'ex avvocato generale della Corte europea M. POIARES MADURO, *Some Preliminary Remarks on the PSPP Decision of the German Constitutional Court*, in <https://verfassungsblog.de/>, 6 May 2020, che al riguardo ha osservato: «It may open the doors for open revolt by other Courts and also national governments. This will be particularly the case in Eurosceptic countries that are currently involved in legal and political battles on the rule of law with the European Union».

⁽¹⁰⁾ La BCE, con comunicato del 5 maggio 2020, ha affermato che «rimane pienamente impegnata a fare tutto il necessario, nell'ambito del proprio mandato, per assicurare che l'inflazione cresca ai livelli coerenti con l'obiettivo di medio termine e che l'azione di politica monetaria adottata per il perseguimento dell'obiettivo di stabilità dei prezzi sia trasmessa a tutte le parti

Ma l'elemento di maggiore criticità messo in luce da questa specifica vicenda è costituito dalle basi giuridiche su cui potrebbero fondarsi le posizioni innanzi criticate. Infatti, il Trattato di Lisbona, adottato come ripiego a seguito della mancata adozione del trattato di Costituzione per l'Europa, ha fatto certamente un passo indietro nel processo di integrazione europea, disponendo modifiche ai Trattati europei dirette a riconoscere l'intangibilità delle "tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri"⁽¹¹⁾. In questo modo il Trattato di Lisbona ha confermato all'Europa la forma di una unione pattizia di Stati mantenendo integri i diritti nazionali esistenti e confermando la prospettiva che considera l'ordinamenti europeo e nazionale "reciprocamente autonomi ma tra loro coordinati e comunicanti", da tempo delineata non soltanto dalla Corte di Karlsruhe ma anche dalla Corte costituzionale italiana⁽¹²⁾.

Questa base giuridica ha legittimato, nella sostanza, l'operatività dei tanto discussi controlimiti lasciando aperta la possibilità di rimettere (almeno in prima battuta) al vaglio del giudice nazionale il giudizio sulla supremazia del diritto dell'Unione europea e la definizione degli spazi all'interno dei quali l'ordinamento nazionale è destinato a prevalere.

dell'economia e a tutte le giurisdizioni dell'area euro». In concreto, il Consiglio Direttivo della BCE, nella seduta del 4 giugno 2020, non solo ha confermato il suo programma di *Quantitative Easing* di 20 miliardi di euro al mese ma ha anche deliberato il reinvestimento dei titoli di Stato venuti a scadenza, elevandone il massimale da 750 a 1350 miliardi.

Anche la CGUE, con Comunicato n. 58/20 dell'8 maggio 2020, pur astenendosi dal formulare espliciti richiami alla sentenza del *Bundesverfassungsgericht*, ha affermato che «per garantire un'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, solo la Corte di giustizia, istituita a tal fine dagli Stati membri, è competente a constatare che un atto di un'istituzione dell'Unione è contrario al diritto dell'Unione» e ha confermato che «una sentenza pronunciata in via pregiudiziale da questa Corte vincola il giudice nazionale per la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente». È evidente in questo passaggio il riferimento alla sentenza della CGUE C-493/17 dell'11 dicembre 2018 che, contrariamente a quanto deciso dal Giudice costituzionale tedesco, aveva già dichiarato legittimo il *PSPP*.

⁽¹¹⁾ In proposito, modificando l'art. 6, par. 3, del Trattato istitutivo dell'Unione Europea, il Trattato di Lisbona ha stabilito che «i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali».

⁽¹²⁾ Per una dettagliata ricostruzione del percorso seguito dalla Corte costituzionale italiana, coordinato con i più importanti arresti della Corte costituzionale tedesca e della Corte di giustizia europea, cf. M. FIERRO, R. NEVOLA, D. DIACO (a cura di), *I diritti fondamentali nell'ordinamento giuridico comunitario e negli ordinamenti nazionali*, Corte costituzionale, Servizio Studi, «Quaderno STU» 306 (2017), pp. 21 e ss.

2. IL PROGETTO NGEU COME ESPRESSIONE DI UNA NUOVA SOLIDARIETÀ ECONOMICA EUROPEA

Paradossalmente, le suddette spinte centrifughe, anziché rallentare il processo di integrazione europea, hanno orientato l'evoluzione del dibattito in senso diametralmente opposto a quello dalle stesse auspicato, stimolando il superamento degli interessi economici nazionali e mettendo le basi per la costruzione di una inedita relazione fiscale tra l'Unione europea e i singoli⁽¹³⁾, caratterizzata da un'impronta solidaristica priva di precedenti, sia sotto il profilo dell'entità delle risorse messe a disposizione sia sotto il profilo dei criteri di riparto adottati nelle scelte allocative.

Mentre sul primo aspetto è di immediata evidenza la gigantesca dimensione del piano di aiuti adottato (che in parte non trascurabile è erogato a fondo perduto), sul secondo aspetto il Progetto NGEU pare ispirarsi in misura cospicua a criteri di redistribuzione ampiamente teorizzati e largamente utilizzati in ambito nazionale con l'obiettivo di riequilibrare le condizioni economiche degli appartenenti ai diversi gruppi sociali, realizzando "un'ondata di ristrutturazioni su vasta scala, nelle energie rinnovabili e nelle soluzioni basate sull'idrogeno pulito, nei trasporti puliti, in un'alimentazione sostenibile e in un'economia circolare e intelligente"⁽¹⁴⁾ e, di conseguenza, contribuendo a sviluppare tra i consociati l'uguaglianza nelle loro "condizioni di partenza"⁽¹⁵⁾ all'interno degli Stati membri, nel contesto della sfida

⁽¹³⁾ Sul punto, tornano di straordinaria attualità le parole di A. CAMUS, *Il futuro della civiltà europea*, cit., che, prima ancora che fosse firmato il Trattato di Roma, già evidenziava (pp. 38-39) la necessità di vincere quella che lui riteneva «una delle debolezze della società occidentale», costituita dalla creazione di «un individuo separato dalla comunità», e paventava il rischio che la società occidentale potesse morire «di un individualismo eccessivo» senza riuscire a cogliere la prospettiva solidaristica che guidava il collettivismo (verso il quale allora si manifestava da più parti preoccupazione se non addirittura timore) che pervadeva (e tuttora pervade, pur se con importanti deviazioni dallo schema originario del dirigismo e del capitalismo di Stato) il «mondo orientale». Il pensiero di Camus assume notevole interesse anche oggi per la sua visione del rapporto esistente tra libertà e solidarietà, che lo Studioso riassume osservando: «La libertà ha sempre avuto come limite, è una vecchia storia, la libertà degli altri». Da cui si desume che non vi è libertà senza la solidarietà che discende dal riconoscimento dei diritti altrui come limite all'esercizio dei propri diritti.

⁽¹⁴⁾ COMMISSIONE UE, Progetto NGEU, cit., p. 4.

⁽¹⁵⁾ In questo senso è evidente la direzione assunta dal Progetto NGEU che testualmente così si esprime: «Al di là della risposta immediata alla crisi, la politica di coesione sarà cruciale per garantire una ripresa equilibrata nel più lungo periodo ed evitare che la crescita sia viziata da asimmetrie e divergenze tra gli Stati membri e al loro interno» (ivi, p. 7).

Per la prospettiva dell'uguaglianza nelle "condizioni di partenza" cf. T. PİKETTİ, *Una breve storia dell'uguaglianza*, (La nave di Teseo, Milano 2021), p. 64. L'Autore, nella prospettiva del "socialismo partecipativo", analizza, tra l'altro, il tema della solidarietà nei rapporti tra proprie-

(decisiva per questa generazione) della duplice transizione verso un'Europa verde e digitale⁽¹⁶⁾.

A ben vedere, aumentando la capacità dell'Unione Europea di finanziarsi con prelievi da porre direttamente a carico dei privati cittadini e imprese europei, è stato compiuto un importante passo verso l'obiettivo di realizzare una "Unione Fiscale", avviandosi, come da tempo auspicato, a "passare dalla solidarietà tra gli Stati a quella tra i cittadini"⁽¹⁷⁾. Da questo punto di vista è stato anche osservato che il percorso di graduale stabilizzazione di una capacità di bilancio dell'UE, avviato con il Progetto NGEU, dovrebbe andare di pari passo con la progressiva condivisione della sovranità fiscale, che può spostare parte dell'onere finanziario dalle politiche nazionali alla politica fiscale centralizzata⁽¹⁸⁾.

Nel periodo più difficile della pandemia, a sostegno di questa nuova linea si sono levate in poche settimane autorevoli voci che, in contrasto con le posizioni di dissenso manifestate dagli Stati "frugali", hanno dichiarato il loro fermo impegno a contrastare la crisi economica prodotta dalle misure di emergenza sanitaria con strumenti eccezionali così come lo era la situazione, facilitando non poco l'approvazione del Progetto. E così, non ostanti le iniziali opposizioni degli Stati "frugali", la forte determinazione mostrata dalla Commissione e l'autorevole supporto sul quale ha potuto contare ha portato il Consiglio ad approvare all'unanimità il Progetto NGEU nella seduta dell'11 luglio 2020. È un fatto straordinario che in più di sessant'anni, le istituzioni europee non siano state mai così veloci!

tari e non proprietari di immobili, osservando che il riequilibrio di queste posizioni può essere perseguito con l'applicazione dei tributi immobiliari. Nella stessa prospettiva di attribuire all'intervento redistributivo dello Stato la funzione di ristabilire l'uguaglianza cf. *ivi* a p. 279, ove si richiama il principio teorico della parità dei diritti e delle opportunità a prescindere dalle origini di ciascuno, principio applicabile senz'altro alle situazioni di squilibrio economico emerse a seguito della pandemia. A favore della tesi per cui una società nella quale prevalga la giustizia distributiva non possa tollerare profonde disuguaglianze materiali e richieda, pertanto, una struttura normativa che agevoli il raggiungimento dell'uguaglianza cf. G.A. COHEN, *Per l'eguaglianza e la giustizia* (L'Asino d'oro, Roma 2016). In questo lavoro l'Autore sviluppa una puntuale critica alla teoria della giustizia di John Rawls e del significato che in essa rivestono il principio di differenza e il costruttivismo, sostenendo che la giustizia distributiva non si realizza soltanto con l'azione pubblica ma anche con le decisioni degli individui.

⁽¹⁶⁾ Così, ancora, alla lettera, COMMISSIONE UE, Progetto NGEU, *cit.*, p. 4.

⁽¹⁷⁾ Così, testualmente, l'Appello di BASSANINI e altri, *All'Europa serve l'Unione fiscale* (Il Corriere della Sera, 22 giugno 2015) sottoscritto da oltre duecento tra accademici e personalità pubbliche dell'area europea (tra i firmatari italiani: Franco Bassanini, Lorenzo Bini Smaghi, Franco Gallo, Antonio Padoa Schioppa, Gianfranco Pasquino, Gian Enrico Rusconi, Francesco Rutelli).

⁽¹⁸⁾ Questa è l'opinione di G. AMATO, F. BASSANINI, M. MESSORI, G. L. TOSATO, *The new European fiscal framework. How to harmonize rules and discretion, a contribution to the Commission Review of the EU Economic Governance Framework*, Astrid Paper no. 81, December 2021, «ASTRID Rassegna» (2022), n. 1, p. 2.

In questo senso hanno avuto grande rilievo:

a) *Il Messaggio dei tre Presidenti:*

Il 9 maggio 2020 (Festa dell'Europa e 70° anniversario della Dichiarazione Schumann) Charles Michel (Presidente del Consiglio Europeo), David Sassoli (Presidente del Parlamento europeo e Ursula von der Leyen (Presidente della Commissione europea) hanno rilasciato una dichiarazione congiunta in cui si afferma che “L'Europa deve dar prova di coraggio e fare tutto ciò che serve per proteggere le vite e i mezzi di sussistenza, specialmente nelle aree più colpite dalla crisi” precisando che l'Unione deve essere “più vicina ai cittadini” oltre che “più trasparente e più democratica”.

Quanto al metodo, questa parte del Messaggio richiama espressamente l'atteggiamento interventista che Mario Draghi aveva annunciato nel discorso tenuto il 26 luglio 2012 a Londra da Presidente della Banca Centrale Europea utilizzando le parole inglesi “*whatever it takes*” per esprimere quanto fosse forte il suo impegno nel sostenere l'euro durante la crisi del debito sovrano europeo.

b) *L'Intesa tra Francia e Germania:*

Il 19 maggio 2020, a pochi giorni di distanza dal messaggio dei tre Presidenti europei, Angela Merkel e Emmanuel Macron hanno varato la “Iniziativa franco-tedesca per il rilancio europeo”, proponendo agli altri Stati membri di “sfruttare il potere che ci deriva dalla nostra azione comune come europei e unire le nostre forze in un modo inedito”, aprendo “un dibattito democratico sul progetto europeo, le sue riforme e le sue priorità”.

È interessante osservare che, oltre a ribadire le espressioni di solidarietà già formulate dai tre Presidenti, l'accordo bilaterale rivolge agli altri Stati membri importanti sollecitazioni circa le scelte di *governance* che l'Europa dovrebbe realizzare quanto prima.

È su queste premesse che ha preso corpo il Progetto NGEU, con il quale la Commissione ha proposto al Consiglio l'approvazione di uno straordinario piano di aiuti finanziari (del valore di 750 miliardi di euro) e, a partire dal 2024, una profonda revisione del quadro europeo delle risorse proprie, che prevede nuove entrate a favore del bilancio dell'Unione (in gran parte di natura tributaria) da imporre direttamente ai privati. È da notare che le entrate derivanti dalle nuove risorse proprie saranno utilizzate non per il generico rafforzamento del bilancio dell'Unione ma per ottenere i mezzi che saranno necessari a rimborsare i prestiti che l'UE si accinge a sottoscrivere per finanziare immediatamente il *Recovery Plan*.

Per quanto detto, la nuova capacità di bilancio dell'UE è fortemente orientata a creare una solidarietà fiscale a livello dell'Unione, non solo tra

gli Stati membri (come è stato fino ad oggi), ma anche direttamente tra l'UE e i suoi cittadini⁽¹⁹⁾. Essa si fonda sul prelievo di risorse dalle persone e dalle imprese che mostrano in questo particolare momento storico una maggiore ricchezza rispetto ad altri soggetti e possono contribuire a favore dell'Unione per consentirle di ripianare il debito straordinario che si accinge a contrarre per sostenere l'economia dell'Unione nell'uscita dalla crisi dovuta alla pandemia.

Sul fronte delle uscite, va osservato che con il *Recovery Plan* l'UE ha radicalmente modificato l'impostazione che ha sempre ispirato i suoi comportamenti in materia di finanza pubblica, basati fino ad oggi sul tendenziale equilibrio tra la distribuzione delle risorse agli Stati membri e i contributi versati da questi ultimi all'Unione e, per la prima volta, è passata ad adottare un criterio distributivo fondato sull'individuazione delle esigenze dei singoli cittadini europei, sia pure con la mediazione degli Stati attraverso i piani nazionali di risanamento da questi predisposti.

Da quanto è dato comprendere, pertanto, con il Progetto NGEU l'Unione sta ponendo la prima pietra nella costruzione di una nuova società europea in cui l'idea del liberalismo economico è mitigata da misure mirate a finalità redistributive, e nella quale il mercato (punto centrale dell'originario disegno di unificazione dell'Europa) viene coniugato con la sostenibilità economica e sociale di un sistema basato sull'economia di mercato⁽²⁰⁾, introducendo direttamente a carico dei singoli i vincoli all'esercizio della libertà economica consistenti nell'imposizione di nuovi obblighi fiscali nei confronti dell'Unione.

Per questa via si va facendo strada anche in Europa, attraverso la politica redistributiva finanziata dalle nuove risorse proprie previste nel Progetto NGEU, la formula del "liberalismo inclusivo", che impone ai privati le sole limitazioni finalizzate al raggiungimento di obiettivi economico-sociali di interesse generale e viene considerata oggi dalla più avveduta letteratura economica l'unica strada che consente di assicurare al più gran numero

⁽¹⁹⁾ Questa nuova prospettiva è ben presente nel lavoro di C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea* (Cacucci, Bari 2021), spec. pp. 183 e ss., ove si evidenzia apertamente l'esigenza di istituire un «fisco federale europeo» basato sulla previsione di un dovere contributivo dei cittadini europei rivolto a fornire i mezzi finanziari necessari a realizzare le politiche comuni dell'Unione. A favore di questo orientamento si era già dichiarato P. SELICATO, *Accordi europei ...*, cit., spec. al § 5.a), pp. 222 e ss., per il quale il Progetto NGEU «non rappresenta il punto di arrivo ma, anzi, costituisce il pur significativo punto di partenza di un cammino ancora lungo e incerto».

⁽²⁰⁾ È sempre più diffusa la convinzione che l'introduzione di vincoli alla libertà economica diretti ad incanalare lo sviluppo al raggiungimento di obiettivi sociali «sono necessari alla stessa sopravvivenza di una economia di mercato e di una società liberale» e ne rappresentano la «condizione di sostenibilità». È questa l'opinione di M. SALVATI, N. DILMORE, *Liberalismo inclusivo. Un futuro possibile per il nostro angolo di mondo* (Feltrinelli, Milano 2021), pp. 14 e 25-26.

di cittadini migliori condizioni di benessere tenendo insieme democrazia e mercato⁽²¹⁾. È da notare che questa visione del rapporto tra economia e società non implica scelte di natura politico-ideologica poiché l'equilibrio tra i valori di libertà e di uguaglianza compatibili con il "liberalismo inclusivo" lascia aperto un ventaglio di soluzioni molto ampio, che, pur restando all'interno di un quadro ideologico moderato, può pur sempre spaziare tra orientamenti di destra e di sinistra, a seconda del grado di autonomia che si riserva, rispettivamente, allo Stato e al mercato nel quadro istituzionale in concreto adottato⁽²²⁾.

E volendosi spingere ancora oltre nella riflessione, il Progetto NGEU potrebbe anche prestarsi a porre le premesse per la costruzione all'interno dell'Unione di un tessuto politico unitario, trasversale alle logiche intergovernative delle origini, che non potrà non essere foriera di futuri ed importanti sviluppi sul piano istituzionale⁽²³⁾.

Una ulteriore particolarità che emerge dal Progetto NGEU deriva dal fatto che l'intervento proposto dalla Commissione ha previsto (e in concreto ha disposto) l'immediata erogazione a favore degli Stati Membri dei mezzi finanziari necessari a fronteggiare l'emergenza e ha programmato di acquisire soltanto in un momento successivo le risorse necessarie a coprirne l'uscita. Benché non vi siano dubbi sul fatto che sia stata adottata sulla spinta dall'emergenza, questa inedita modalità di procedere basata sulla anticipazione delle spese assume un peso notevole nella qualificazione del nuovo modello di finanza pubblica che si sta dando l'Europa, che attribuisce

⁽²¹⁾ In tema M. SALVATI, N. DILMORE, *Liberalismo inclusivo ...*, cit., che distinguono dal «fondamentalismo di mercato» (o «*unfettered liberalism*») il «liberalismo inclusivo» (o «*embedded liberalism*») e individuano in quest'ultima formula l'unica strada che consente di assicurare al più gran numero di cittadini migliori condizioni di benessere tenendo insieme democrazia e mercato (ivi, p. 14). Si sottolinea che gli Autori si discostano dal «socialismo partecipativo» teorizzato da T. PİKETTY, *Una breve storia dell'uguaglianza*, cit., ritenendo che questa costruzione, sulla quale considerano lecito esprimere «molti dubbi» (ivi, p. 11), non sarebbe comunque efficace perché non rapidamente attuabile. Per lo sviluppo delle critiche alla posizione di Piketty, cf. *ivi*, pp. 66-126.

⁽²²⁾ In questo senso M. SALVATI, N. DILMORE, *Liberalismo inclusivo ...*, cit., p. 41 e, per la sintesi conclusiva, p. 42, ove si afferma che nell'osservazione dei casi concreti «il confine tra destra e sinistra non è netto e possono esserci esperienze nazionali eterogenee o difficilmente classificabili».

⁽²³⁾ Lungo la linea del pragmatismo nello sviluppo del disegno europeo si muoveva il pensiero di un grande europeista come Altiero Spinelli, ad avviso del quale, pur essendo ben chiaro quale fosse l'approdo finale – la federazione europea – era anche necessario, talvolta, «prendere il tram in transito», salvo capire per tempo quando fosse giunto il momento di scendere. Lo ricorda P. GRAGLIA, *Altiero Spinelli* (Il Mulino, Bologna 2008, al quale si riporta P. SELICATO, *Impresa europea e fisco: il nodo dell'integrazione*, in F. GUI (a cura di), *Omaggio ad Altiero Spinelli. Atti del Comitato Nazionale per le celebrazioni del centesimo anniversario della nascita* (Bulzoni, Roma 2011), p. 350.

carattere prioritario al raggiungimento degli obiettivi di interesse generale stabiliti nelle proprie politiche e programma soltanto a consuntivo la sua copertura attingendo alla solidarietà dei propri cittadini.

3. LE NUOVE RISORSE PROPRIE PREVISTE NEL PROGETTO NGEU ALLA PROVA DEI PRINCIPI FONDAMENTALI NAZIONALI

3.a) *No taxation without representation?*

La prima domanda da porsi nella disamina dell'impatto sugli ordinamenti nazionali delle nuove misure in materia di risorse proprie è quella di accertare se l'azione dell'Unione europea diretta ad introdurre modifiche nel sistema delle risorse proprie sia stata impostata in modo coerente rispetto ai principi domestici che disciplinano l'istituzione di nuovi tributi, considerando che l'attribuzione diretta all'UE di una parte della sovranità impositiva degli Stati non dovrebbe far venire meno la necessità di garantire anche in questa occasione la concreta applicazione del principio del consenso al tributo, generalmente riconosciuto da tutti gli Stati membri⁽²⁴⁾.

Infatti, i profondi cambiamenti nella struttura del bilancio dell'UE progettati dal NGEU dovrebbero implicare una revisione delle regole di *governance* sollecitando, possibilmente in tempi brevi, un trasferimento di competenze dal Consiglio (che ne è titolare in virtù del metodo intergovernativo, che ancora oggi è dominante) al Parlamento (che, invece, data la sua natura elettiva, si fonda pienamente sul metodo democratico) o, quantomeno, pur mantenendo il metodo intergovernativo e le competenze del Consiglio, il passaggio dall'unanimità alla maggioranza qualificata.

Senza indugiare qui su questo specifico ordine di valutazioni, che esula dallo specifico oggetto di questa relazione⁽²⁵⁾, sia consentito comunque sottolineare che soltanto con l'affidamento al Parlamento europeo del po-

⁽²⁴⁾ Per un'ampia analisi comparata dei principi fondamentali codificati negli ordinamenti nazionali cf. V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam, Padova 1999 (II edizione riveduta ed aggiornata dell'opera originale del 1955), ove si osserva che sono rare le Costituzioni che non dettano norme esplicite in materia fiscale (forse l'unico caso è costituito dalla Costituzione delle Hawaii) ma che i relativi contenuti siano molto diversi tra loro. Sul tema del rispetto del principio della riserva di legge disciplinata dall'art. 23 Cost. nella introduzione di norme europee di carattere tributario si veda P. SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, «Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.», 1990, II, pp. 66-86.

⁽²⁵⁾ Questo aspetto è stato ampiamente e autorevolmente sviluppato nella relazione del Prof. Franco Gallo, pubblicata in questo stesso volume. In argomento cf. altresì P. SELICATO, *Accordi europei ...*, cit., § 5.b), p. 224.

tere di decisione in materia fiscale potrebbe dirsi pienamente realizzato il principio universalmente condiviso “*No Taxation Without Representation*”, uscendo dall’*impasse* istituzionale in cui oggi si trova l’Europa per effetto dell’istituzione di nuovi tributi propri europei da parte dei suoi attuali organi decisionali (sintetizzabile nell’opposto aforisma “*Taxation Without Representation*”) e affermando chiaramente che il sistema di *governance* di ogni democrazia rappresentativa non può fare a meno di demandare agli organi elettivi il potere di istituire tributi (“*No Representation Without Taxation*”).

Data per assodata, al momento, l’assenza all’interno dei Trattati di regole di *governance* che assicurino con la necessaria pienezza il rispetto di questo principio, non è certo se, per uscire da questa *impasse*, sia sufficiente subordinare l’introduzione delle nuove risorse proprie europee (è indifferente, a questo riguardo se esse abbiano o meno la natura di tributi) al voto unanime del Consiglio. Voto che, sebbene su un testo alquanto generico e, per certi versi, ampiamente programmatico, è stato già espresso dal Consiglio nella seduta dell’11 luglio 2020.

Istintivamente (anche al fine di evitare più che probabili richiami ai controlimiti da parte di qualche Corte costituzionale nazionale che ricordi alle istituzioni dell’Unione come, per unanime e costante riconoscimento, la sovranità fiscale sia materia di competenza esclusiva degli Stati), verrebbe da dare per scontato che, una volta definite nei dettagli le caratteristiche e le modalità di applicazione di ciascuna delle nuove risorse proprie approvate con il Progetto NGEU (definizione che, a dire il vero, manca del tutto nel testo della proposta, ove si può rinvenire unicamente una sommaria descrizione dell’ambito oggettivo dell’intervento e delle caratteristiche essenziali delle singole risorse che si intende istituire), la relativa disciplina analitica sia sottoposta all’approvazione degli Stati membri all’interno di un Trattato, per modo che il consenso al tributo discenda, attraverso la ratifica, dall’approvazione dei parlamenti nazionali.

3.b) *Il riferimento alla capacità contributiva*

Un’altra questione da affrontare piuttosto rapidamente nel contesto di questo nuovo scenario (e sulla quale si indugerà maggiormente in questa sede) è costituita dalla verifica dell’obbligo delle istituzioni europee, al pari di quanto previsto in ambito nazionale, di rispettare un criterio ottimale di riparto delle spese pubbliche e, in caso affermativo, dei contorni di un concetto europeo di capacità contributiva da utilizzare per la scelta degli indici di ricchezza idonei ad esprimere il dovere tributario dei cittadini europei e per la determinazione della misura dei relativi prelievi.

In questa prospettiva si deve sottolineare innanzitutto che, in assenza di una norma pattizia *ad hoc* (che al momento non è in vigore in Europa né

se ne prevede l'approvazione)⁽²⁶⁾ non sia possibile trasferire *sic et simpliciter* al livello europeo i principi sanciti nell'articolo 53 della Costituzione italiana (e codificati a loro somiglianza anche nelle Costituzioni Greca e Spagnola), norma fondamentale del nostro diritto tributario nazionale che, mancando una analoga esplicita disciplina europea⁽²⁷⁾, costituisce oggi un controlimite rispetto a norme europee di distribuzione del carico fiscale ad esso non allineate⁽²⁸⁾. In un contesto siffatto occorrerà stabilire quali siano i criteri che l'Unione deve rispettare per poter richiedere in modo legittimo ai contribuenti europei di esprimere la loro solidarietà economica.

Sta di fatto che le nuove risorse proprie previste dal NGEU sono state giustificate dall'esigenza di sollecitare senza la mediazione degli Stati Membri la solidarietà fiscale dei cittadini dell'Unione. In questa prospettiva, da un lato, sarà necessario ridefinire il rapporto tra le nuove risorse proprie e la spesa pubblica europea e, dall'altro, individuare nuovi elementi di razionalità e coerenza nella distribuzione del carico fiscale.

Ciò implica, altresì, che il nuovo potere impositivo dell'UE sia reso compatibile con l'esercizio delle sovranità fiscali nazionali. Il riconoscimento di questa esigenza solleva ulteriori interrogativi.

⁽²⁶⁾ È pacifico che il principio di capacità contributiva non faccia parte di una tradizione costituzionale comune degli Stati membri, protetta ai sensi dell'articolo 6 della versione consolidata del Trattato che istituisce l'Unione Europea. In proposito P.M. HERRERA MOLINA, *The restrictive impact of the principles of eu law on tax sovereignty and the concept of tax in the eu Member States*, in P.M. HERRERA MOLINA, G.T.K. MEUSSEN, P. SELICATO, *The concept of tax in EU law*, «Riv. Dir. Trib. Int.» (2007), n. 2, p. 55 ed ivi, sul punto, p. 60.

⁽²⁷⁾ L'inserimento di questo principio nel Trattato di Costituzione per l'Europa approvato a Roma il 29 ottobre 2004 è stato fortemente auspicato dagli studiosi italiani, che proponevano di introdurlo in un contesto caratterizzato dal rispetto del principio di uguaglianza nonché di quelli dell'esistenza libera e dignitosa sia del contribuente sia della famiglia, della solidarietà, della certezza del diritto e della sostenibilità. Per questi riferimenti cf. ASTRID, *Per la Costituzione dell'Unione europea. Convergenze, divergenze, percorsi possibili (e qualche proposta)*, (Roma, Febbraio 2003), in www.astrid-online.it.

⁽²⁸⁾ Partendo dal riconoscimento dell'Unione Europea come una «comunità di costituzioni», F. GALLO, *La concorrenza fra il diritto nazionale e il diritto europeo (UE e CEDU) nella giurisprudenza costituzionale italiana*, «Giur. Comm.» (2015), I, 255, possono essere opposti come controlimiti «quegli elementi della civiltà giuridica che, pur essendo suscettibili di revisione costituzionale, caratterizzano tuttavia indefettibilmente la comunità politica italiana e contrassegnano, perciò, la nostra identità costituzionale» (ivi, p. 260). Ancora ad avviso di F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa: coerenza o resilienza?*, «Giur. Comm.» (2020), n. 4, I, p. 667, p. 2, i sistemi tributari nazionali «non possono essere 'toccati' nella loro essenza e nelle loro 'rationes', ma solo armonizzati e coordinati in applicazione dei principi costituzionali di sussidiarietà e proporzionalità». In questo stesso senso si vedano, altresì, i richiami sviluppati da P. SELICATO, *La Common Consolidated Corporate Tax Base ...*, cit., p. 161 ed ivi, spec., al § 5, pp. 172 e ss. Lo stesso autore afferma che il principio costituzionale della capacità contributiva ha sicuramente queste caratteristiche, «essendo la stessa sovranità popolare indicata nell'art. 1 della Costituzione, che sorregge l'intera impalcatura della Repubblica, basata sulla solidarietà (anche) economica dei consociati». In tal senso P. SELICATO, *Accordi europei ...*, cit., p. 230, nt. 105.

Innanzitutto, si deve stabilire quali limiti dovrebbero essere rispettati nella sovrapposizione di imposte nazionali e imposte unionali. Vi è da chiedersi, in altri termini, se gli stessi criteri adottati dalla normativa italiana (incompiuta) sulla riforma del Titolo V della Costituzione possano essere presi a modello per definire le regole che dovrebbero governare i rapporti tra Unione europea e Stati Membri nella ripartizione del potere impositivo e di conseguenza se, come era stato previsto in Italia, si debba stabilire una priorità a favore dell'uno o dell'altro livello sulla base di criteri quali l'anzianità di istituzione o la competenza per materia⁽²⁹⁾.

Ove, poi, il cumulo tra i due gruppi di tributi dovesse oltrepassare il limite di sopportabilità del prelievo fiscale alla stregua di criteri di razionalità e di coerenza, vi è da chiedersi se esiste un tetto al disotto del quale tributi nazionali e locali (e tributi unionali e nazionali) devono rimanere nel loro complesso per non incorrere in censure in ordine al rispetto di un generale criterio di equità riconducibile al principio europeo di proporzionalità. Quest'ultimo principio si ricollega nel nostro diritto nazionale al concetto di capacità contributiva, da assumere quest'ultimo nella sua specifica accezione di effettivo parametro, limite e requisito dell'idoneità soggettiva dell'imposizione⁽³⁰⁾. Tutto ciò al fine di affermare l'esigenza di contenere il prelievo in una misura complessiva adeguata all'unico indice di ricchezza sul quale viene a gravare.

Tutte le questioni di cui sopra dovrebbero essere disciplinate espressamente nella normativa europea che darà attuazione al Progetto NGEU, al fine di prevenire l'insorgere di conflitti tra l'UE e gli Stati membri. In

⁽²⁹⁾ In questo senso, attribuendo priorità al potere legislativo dello Stato, disponeva l'art. 2 della L. 5 maggio 2009, n. 42, portante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione», che all'art. 2 indicava, tra i principi e criteri direttivi di carattere generale: alla lettera e) il rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza; alla lettera o) l'esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto; alla lettera q) previsione che la legge regionale possa istituire tributi regionali e locali soltanto per i presupposti non assoggettati a imposizione da parte dello Stato. In tema cf. L. ANTONINI, M. BARBERO, *Commento all'art. 2*, in A. FERRARA, G.M. SALERNO (a cura di), *Il "federalismo fiscale". Commento alla legge n. 42 del 2009* (Jovene, Napoli 2009), p. 51.

⁽³⁰⁾ Da tempi ormai remoti la giurisprudenza della nostra Corte Costituzionale ha stabilito che l'art. 53 non è una semplice «scatola vuota» (termine adottato nei primi commenti della dottrina, specie di derivazione economica, per porre in evidenza il carattere meramente programmatico e non immediatamente vincolante del precetto). In tal senso cf. Corte cost., sent. 18 giugno 1963, n. 92, nonché sent. 13 dicembre 1963 n. 155. L'inversione di tendenza dei Giudici costituzionali fu anticipata da E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva* (Giuffrè, Milano 1961), che sottopose a profonda revisione critica la teoria della "scatola vuota" rivendicando, per contro, la piena giuridicità della nozione in esame. Sul limite quantitativo al prelievo tributario cf. G. GAFFURI (con contributi di E. DE MITA, G. FALFITTA, A. FEDELE, F. GALLO, F. TESAURO), *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee* (Giuffrè, Milano 2016, in part. alle pp. 96-102.

altre parole, i modelli delle nuove imposte europee non potrebbero non corrispondere a requisiti di efficienza e trasparenza e, comunque, dovrebbero essere conformi ai principi europei di sussidiarietà e proporzionalità, non discriminazione che le norme sovranazionali già impongono agli Stati membri⁽³¹⁾.

4. IL CONCORSO ALLE SPESE PUBBLICHE PREVISTO NEI NUOVI PRELIEVI PROPOSTI DAL PROGETTO NGEU (TRA FINANZA PUBBLICA E TRIBUTO)

Le nuove risorse proprie previste dal Progetto NGEU sono espressamente destinate alla copertura del piano di rimborso dei *Recovery Bond*. Per ottenere queste entrate, il Progetto prevede:

- a) nuovi prelievi “verdi”;
- b) un’imposta sugli extraprofiti delle imprese;
- c) una “*digital tax*” modellata secondo gli *standard* dell’OCSE.

Queste differenti fonti di entrata (alcune delle quali previste soltanto come meramente possibili), hanno differente natura giuridica e soltanto alcune di esse possono essere collocate nell’area dei tributi in senso stretto. In questa prospettiva, nel seguito del presente paragrafo verranno sviluppati alcuni commenti su ciascuna di esse, al fine di comprenderne meglio: (i) la corretta collocazione nel bilancio dell’Unione, (ii) la ricaduta di tale collocazione sul piano della *governance* e (iii) la relazione che avranno con i sistemi finanziari e tributari dei singoli Stati membri, con una particolare attenzione alla situazione italiana.

4.a) *I nuovi “tributi verdi”*

Nel definire i nuovi strumenti economici da destinare al suo finanziamento, il Progetto NGEU dedica grande attenzione alla fiscalità ambientale, nella consapevolezza che vi è la necessità di pervenire su nuove basi all’ampliamento della solidarietà economica europea. In questo contesto la tutela dell’ambiente sta giocando un ruolo fondamentale. È noto, infatti, che in questi ultimi tempi l’Unione Europea sia tornata ad impegnarsi fortemente sugli obiettivi ambientali, riprendendo e amplificando con diversi

⁽³¹⁾ Basti in tema il riferimento a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale* (CEDAM, Padova 2008), *passim*.

progetti di ampio respiro le azioni avviate in questa direzione ormai da circa mezzo secolo⁽³²⁾.

Un importante contributo nell'orientamento ad obiettivi ambientali del sistema di finanza pubblica degli Stati membri è fornito dalla Comunicazione del dicembre 2019 sul cosiddetto "*European Green Deal*"⁽³³⁾, nella quale, tra l'altro, la Commissione europea sollecita l'introduzione di nuove norme fiscali ispirate alla correzione delle esternalità e alla conservazione delle risorse naturali⁽³⁴⁾.

Inoltre, nel quadro del *Green Deal* europeo, l'UE, con la normativa sul clima recentemente approvata, si è posta l'obiettivo vincolante di conseguire la neutralità climatica entro il 2050 e, come passo intermedio verso questo obiettivo, ha innalzato la sua ambizione impegnandosi a ridurre le emissioni di almeno il 55% entro il 2030 con il recente pacchetto di misure denominato "Pronti per il 55%" ("*Fit For 55%*")⁽³⁵⁾.

Senza dubbio, questi precedenti hanno influito non poco sulla costruzione del nuovo sistema di risorse proprie proposto dal Progetto NGEU, che basa in misura rilevante la maggiore capacità di entrata del bilan-

⁽³²⁾ L'impegno europeo in materia di tutela dell'ambiente si è manifestato in misura consistente già partire dagli anni Settanta dello scorso secolo. Per una dettagliata ricostruzione di queste prime esperienze cf. P. SELICATO, *Le politiche ambientali della Comunità europea*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi* (Giuffrè, Milano 1996), p. 49-96. Per un accurato inquadramento istituzionale della materia cf. P.M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental, (Environmental tax law). La introducción del interés ambiental en el ordinamiento tributario* (Marcial Pons, Madrid 2000).

⁽³³⁾ Secondo R. MICELI, *Green Deal e politiche fiscali territoriali. Il nuovo quadro europeo dell'integrazione per differenziazione*, «Riv. Trim. Dir. Trib.», 2022, n. 1, I, p. 137, con l'approvazione dell'*European Green Deal*, l'UE avrebbe «inaugurato un nuovo percorso ideologico e normativo destinato ad accompagnare l'attività europea fino al 2050» (ivi, p. 138). L'Autrice, dopo aver ricordato (ivi, p. 144) che l'art. 3, par. 3, del TUE (nel testo risultante dopo le modifiche del Trattato di Lisbona) ha codificato esplicitamente il principio dell'economia sociale di mercato come «valore di riferimento della politica europea», osserva che «l'obiettivo del Green Deal non è quindi una mera tutela dell'ambiente ma la definizione di una politica di crescita economica sostenibile» basata sui valori ambientali (ivi, p. 155-156). Il richiamo all'art. 3, par. 3, TUE consente di individuare con precisione la base giuridica necessaria a legittimare a livello europeo il ricorso al modello economico del «liberalismo inclusivo» indicato da Salvati e Dilmore (op. cit.) come via d'uscita socialmente accettabile dall'attuale situazione di stallo dell'economia.

⁽³⁴⁾ COMMISSIONE UE, *The European Green Deal*, COM(2019) 640 dell'11 dicembre 2019, ove si osserva che «Well designed tax reforms can boost economic growth and resilience to climate shocks and help contribute to a fairer society and to a just transition» (ivi, p. 17).

⁽³⁵⁾ Le misure dirette al raggiungimento di questo obiettivo sono state proposte dalla Commissione UE con la Comunicazione. *Un traguardo climatico 2030 più ambizioso per l'Europa*, COM (2020) 690 del settembre 2020, approvata dal Consiglio europeo nella riunione del 10-11 dicembre 2020. Infine, il Regolamento (UE) 2021/1119 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 giugno 2021 ha istituito il quadro per il conseguimento della neutralità climatica e modificato il regolamento (CE) 401/2009 e il regolamento (UE) 2018/1999 ("Normativa europea sul clima").

cio UE sull'attribuzione alla medesima di prelievi correlati ad obiettivi ambientali⁽³⁶⁾.

Come è noto, l'apporto solidaristico dei tributi ambientali e, più in generale, degli strumenti economici a tutela dell'ambiente (dei quali il tributo costituisce soltanto una delle possibili forme), assume un notevole rilievo nella prospettiva pigouviana della remunerazione delle "esternalità"⁽³⁷⁾, essendo diretto a rimuovere le disuguaglianze economiche che si creano a favore del soggetto che inquina per il vantaggio che costui ottiene dal consumo incontrollato e gratuito di risorse ambientali⁽³⁸⁾. Ancor più efficace, poi, per il suo carattere preventivo, è l'effetto incentivante o disincentivante che il tributo ambientale produce sui comportamenti dei singoli (operatori o consumatori), riequilibrandone le condizioni di partenza, favorendo l'adozione di scelte economicamente più onerose per il singolo ma meno dannose per la collettività. Questa

⁽³⁶⁾ Di certo, il conflitto tra Russia e Ucraina iniziato nel febbraio 2022 renderà necessario rivedere le scadenze inizialmente stabilite. Ma le esigenze finanziarie derivanti dal Progetto NGEU renderanno inevitabile l'espansione del bilancio dell'Unione e con esso quella delle sue risorse proprie.

⁽³⁷⁾ Secondo A.C. PIGOU, *The economics of welfare* (Cambridge 1932), traduzione italiana di Mario Einaudi, *Economia del benessere* (Einaudi, Torino 1948), l'ambiente, deve essere considerato una «diseconomia esterna» da includere tra gli elementi di costo del processo produttivo. Per la classificazione dei costi sociali dell'inquinamento nella categoria delle «esternalità negative», cf. I. MUSU, *Introduzione all'economia dell'ambiente* (Il Mulino, Bologna 2000) p. 32, ove l'osservazione che «il mercato tende a produrre una quantità eccessiva di inquinamento perché sottovaluta i costi sociali dell'inquinamento stesso».

⁽³⁸⁾ Sull'attitudine dell'imposta ambientale a realizzare una solidarietà tributaria idonea ad ampliare lo spettro dei possibili indici di capacità contributiva da assoggettare all'imposizione, si rinvia all'ormai risalente contributo di P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente ...*, cit., p. 97-136 nonché a ID., *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, studio realizzato per l'Università di Roma La Sapienza nell'ambito del PRIN (COFIN 2002) su *Fisco e Ambiente: L'evoluzione dei sistemi impositivi tra politiche di sostegno del territorio e tassazione di nuove espressioni di ricchezza*, «Riv. Dir. Trib. Int.» (2004), n. 2-3, p. 257. L'idea di individuare nell'imposta ambientale un'alternativa (o, quantomeno, un correttivo in funzione redistributiva) all'imposizione sul reddito è stata avanzata da R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in A. AMATUCCI (Dir.), *Trattato di diritto tributario, Annuario* (Cedam, Padova 2001), p. 123. Secondo queste posizioni, per rispettare il criterio dell'universalità nella applicazione del principio di capacità contributiva, è necessario attrarre a tassazione tutti gli elementi che esprimono la ricchezza complessiva del soggetto passivo, poiché la limitazione del prelievo a taluni soltanto degli indici potenzialmente riconducibili al soggetto potrebbe sollevare dubbi di legittimità costituzionale per l'ingiustificata disparità di trattamento nella distribuzione del carico fiscale tra i consociati. Ulteriori e più approfondite riflessioni sull'ambiente come autonoma espressione di ricchezza imponibile e fonte di legittimazione di uno specifico dovere di solidarietà economica possono ritrovarsi in P. SELICATO, *Capacità contributiva e tassazione ambientale*, in H. TAVEIRA Tôrres (organizador), *Direito tributário ambiental* (Malheiros Editores, São Paulo 2005), p. 257, ed ivi spec. a pp. 280-297.

duplice prospettiva, dopo le sue iniziali affermazioni, è ormai consolidata nella più recente letteratura⁽³⁹⁾.

Nondimeno, l'impiego di simili strumenti per le specifiche finalità del Progetto NGEU lascia alcune zone d'ombra che meritano un approfondimento. In generale (e fatto salvo quanto sarà osservato *infra* in relazione ai singoli strumenti), va posto in evidenza che, nel prevedere queste nuove forme di prelievo, il Progetto NGEU richiama come base giuridica l'art. 311 TFUE⁽⁴⁰⁾ ma non l'art. 191, profilando un impiego del gettito dei prelievi ambientali per le finalità correlate al finanziamento del *Recovery Plan*, evidentemente diverse da quelle ad essi ordinariamente attribuite⁽⁴¹⁾.

4.a-1) *L'imposta sugli involucri di plastica (la cosiddetta "Plastic Tax")*

Nel Progetto NGEU la Commissione sollecita, in primo luogo, l'introduzione di una imposta europea sugli involucri di plastica, da inserire nel programma di transizione verso livelli più elevati di sostenibilità ambientale⁽⁴²⁾.

L'attribuzione al bilancio dell'Unione di questo tipo di prelievo potrebbe trovare giustificazione nell'esigenza di uniforme tutela dell'ambiente in tutta l'UE, secondo il principio "chi inquina paga"⁽⁴³⁾, disciplinato

⁽³⁹⁾ Per una più recente ricostruzione del concetto di tributo ambientale nei suoi profili interni e comunitari cf. R. ALFANO, *La fiscalità nella politica ambientale dell'Unione europea* (L'arcae/arco, Nola, 2009) nonché ID., *Tributi ambientali. Profili interni ed europei* (Giappichelli, Torino 2012); S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale* (Aracne, Roma 2013); F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, in R. FERRARA, M.A. SANDULLI, *Trattato di diritto dell'ambiente*, Vol. II, *I procedimenti amministrativi per la tutela dell'ambiente* (Giuffrè, Milano 2014), p. 277; M.A. ICOLARI, *Per una dogmatica dell'imposta ambienta* (Editoriale Scientifica, Napoli 2018); A.E. LA SCALA, F. PITRONE, *La dimensione europea dell'ambiente e della fiscalità ambientale*, in V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L'ambiente* (Studi dell'AIPDT – Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario, Roma, 2018), pp. 13-44, e S. DORIGO, P. MASTELLONE, *La declinazione di "ambiente" e la tassazione ambientale oggi*, *ivi*, pp. 45-72.

⁽⁴⁰⁾ Art. 311, par. 2, TFUE: «Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie».

⁽⁴¹⁾ Su questo aspetto si rinvia alle osservazioni sui singoli prelievi ambientali previsti dal Progetto NGEU formulate da P. SELICATO, *Accordi europei ...*, *cit.*, pp. 232 e ss. Sul tema della coerenza con le norme del TFUE delle nuove risorse ambientali previste dal Progetto NGEU cf. anche C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie ...*, *cit.*, pp. 238-241, ove si osserva che l'introduzione di nuove risorse proprie ambientali «appare una scelta da meglio ponderare laddove i gettiti siano destinati al rimborso dei prestiti e dei relativi oneri finanziari per l'attuazione del programma *Next Generation EU*».

⁽⁴²⁾ Testualmente, il progetto NGEU parla di «nuove risorse proprie basate sui rifiuti non riciclati di imballaggi di plastica» (*ivi*, p. 14).

⁽⁴³⁾ Tra i primi contributi sull'evoluzione ed il contenuto del principio "chi inquina paga" e sui suoi riflessi in materia fiscale cf. P.M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental ...*,

dall'art. 191, par. 2, del TFUE, il quale viene ormai universalmente considerato come il riferimento formale al principio di efficienza economica e collegato all'esigenza di una razionale gestione delle risorse ambientali⁽⁴⁴⁾. E, probabilmente, la sua "europeizzazione" darebbe maggiori garanzie di uniformità di quanto non sia possibile ottenere con una disciplina nazionale armonizzata sulla base di Direttive.

Attualmente, il prelievo sugli involucri di plastica (inquadabile a livello nazionale tra le imposte di produzione o di consumo con effetti ambientali) può essere adottato dai singoli Stati membri in conformità alla decisione UE 2020/2053 del 14 dicembre 2020 ma, per quanto riguarda l'Italia, dopo la sua istituzione ad opera dell'art. 1, 634° comma e seguenti della L. 27 dicembre 2019, n. 160, come emendato dall'art. 1, 1084° comma, della L. 30 dicembre 2020, n. 178, la sua applicazione è stata più volte differita, da ultimo dalla L. 30 dicembre 2021, n. 234, che ne ha rinviata la decorrenza a partire dal 1° gennaio 2023⁽⁴⁵⁾.

Ai dubbi in termini di efficienza già rappresentati dalla dottrina sulla attitudine della nuova *Plastic Tax* europea a soddisfare stabilmente le esigenze

cit., p. 40 e ss. nonché R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, cit. In argomento cf. altresì P. SELICATO, *Le politiche ambientali della Comunità Europea*, cit., spec. p. 72 e ss.; per il collegamento tra il principio in questione e la fiscalità, cf. altresì P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, «Riv. dir. trib. int.» (2004), n. 2-3, p. 257, ed ivi, sul punto, pp. 262 e ss.; in tema anche ID., *Imposizione fiscale e principio «chi inquina paga»*, «Rass. Trib.» (2005), p. 1157. Per una più recente analisi cf. R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei* (Giappichelli, Torino 2012), pp. 12-18.

⁽⁴⁴⁾ Per i collegamenti tra l'imposta ambientale e l'economia in termini di incidenza delle externalità cf. F. PICCIAREDDA, *Note economiche introduttive*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, cit. p. 1-10. Nel senso di cui al testo si muovono anche le riflessioni di R. ALFANO, *L'Emission Trading Scheme: applicazione del principio «chi inquina paga», positività e negatività rispetto al prelievo ambientale*, «Innovazione e Diritto», riv. on-line (www.innovazioneediritto.it), 14 dicembre 2010, sul punto p. 3. Riferimenti a questi aspetti sono sviluppati anche da M.A. ICOLARI, *Per una dogmatica dell'imposta ambientale*, cit., spec. alle pp. 15-63.

⁽⁴⁵⁾ Per una disamina dei precedenti nazionali in materia, oltre a C. SCIANCALEPORE, *Le risorse proprie ...*, cit., p. 241-246, cf. altresì L. STRIANESE, *La fiscalità circolare quale strumento di salvaguardia dell'ambiente e di rafforzamento della resilienza dei sistemi tributari*, «Riv. Dir. Trib. Int.» (2021), n. 3, p. 81 ed ivi in part. pp. 107-113; S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Riflessioni su effettività e utilità della tassazione della plastica*, «Tax News» (2022). Tutti gli scritti citati manifestano rilevanti perplessità sulla nuova imposizione. In particolare, Strianese lamenta l'incertezza provocata dai ripetuti differimenti della sua entrata in vigore mentre Scarascia Mugnozza ne critica l'effettività e utilità evidenziando la dubbia natura tributaria del prelievo europeo e la sua tutt'altro che agevole attuazione. Sciancalepore, invece, si spinge a valutare le ricadute della nuova risorsa propria sul piano della sua capacità di soddisfare le esigenze del bilancio dell'Unione «poiché fa registrare una dinamica di gettito decrescente» ed auspica in alternativa l'istituzione di «una risorsa propria che insiste sui combustibili fossili, anche nella forma di una compartecipazione europea alle accise nazionali, in modo da consentire il finanziamento del bilancio in modo stabile».

di gettito dell'Unione⁽⁴⁶⁾ vanno sommati a quelli riguardanti la rispondenza di tale imposta alla normativa ambientale europea, che potrebbero essere sollevati con riferimento alla destinazione del relativo gettito per finalità di interesse generale (posto che il Progetto NGEU prevede espressamente che il nuovo prelievo sia interamente devoluto al rimborso dei *Recovery Bond*), anziché a specifici interventi volti a garantire la prevenzione, precauzione e correzione alla fonte di comportamenti dannosi per l'ambiente. Oltretutto, le recenti misure approvate nell'ambito dell'*European Green Deal* e del *Fit for 55% Package* hanno anche aumentato la percentuale del gettito che gli Stati membri devono destinare al risanamento dell'ambiente elevandola dal 50% al 70%. Di conseguenza, una destinazione di tali entrate per fini diversi da quelli prettamente ambientali potrebbe essere ritenuta in contrasto con la previsione dell'articolo 191 TFUE.

A ciò va aggiunto che, come recentemente osservato, l'efficacia di un prelievo siffatto potrebbe essere notevolmente compromessa dalla Direttiva SUP sulla plastica monouso ("*Single Use Plastic*") approvata nel 2019 e in vigore dal 3 luglio 2021⁽⁴⁷⁾, che impone agli Stati di "conseguire una riduzione ambiziosa e duratura del consumo dei prodotti di plastica monouso"⁽⁴⁸⁾ nonché il divieto di immissione sul mercato di alcuni prodotti⁽⁴⁹⁾ e la modifica delle caratteristiche dei prodotti di cui viene consentito l'uso⁽⁵⁰⁾. Sicché, a partire dalle date stabilite per l'attuazione della Direttiva, diminuirebbe notevolmente la base imponibile da assoggettare al nuovo prelievo europeo⁽⁵¹⁾.

Sotto il profilo del diritto tributario nazionale va poi osservato che l'istituzione di un'imposta di questo tipo a livello europeo potrebbe far sorgere una ulteriore preoccupazione in ordine alla valutazione della sua legittimità alla luce dei principi fondamentali nazionali in materia di tributi (che, per quanto riguarda l'Italia, implicano in primo luogo l'osservanza del principio di capacità contributiva sancito dall'articolo 53 della Costituzione, quale parametro e limite da osservare nella fissazione dei criteri di riparto dei carichi pubblici). In effetti, la qualificazione come risorsa propria europea del tributo sugli involucri di plastica produce uno spostamento verso l'alto del potere impositivo sottraendo agli Stati membri una quota della loro sovranità fiscale. Tuttavia, il mero trasferimento all'Unione europea della soggettività

⁽⁴⁶⁾ In particolare da C. SCIANCALEPORE, op. e *loco* ult. cit.

⁽⁴⁷⁾ Direttiva n. 2019/904/UE del 5 giugno 2019 sulla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente.

⁽⁴⁸⁾ Art. 4, par. 1, Direttiva 2019/904/UE.

⁽⁴⁹⁾ Art. 5, Direttiva 2019/904/UE.

⁽⁵⁰⁾ Art. 6, Direttiva 2019/904/UE.

⁽⁵¹⁾ Sul punto F.S. ROMITO, *Fiscalità e tutela dell'ambiente: alla ricerca di un linguaggio universale e globale*, «AmbienteDiritto.it» n. 4 (2021).

attiva del tributo non può esimere le istituzioni europee dall'obbligo di conformarsi ai principi costituzionali fondamentali che i singoli Stati membri sarebbero tenuti a rispettare al loro interno per assicurare ai propri contribuenti la garanzia dell'equa e corretta imposizione⁽⁵²⁾.

In particolare, utilizzare il gettito della “*Plastic Tax*” per scopi diversi da quelli collegati alla tutela dell'ambiente (come accadrebbe per la nuova risorsa propria europea) farebbe sorgere dubbi sulla coerenza del prelievo con l'indice di ricchezza che ad esso si collega e ne costituisce la giustificazione, poiché modificherebbe la struttura del tributo in questione da tributo “con finalità ambientali” (o “ambientale in senso funzionale”) a tributo “ambientale in senso proprio” (o “ambientale in senso stretto”)⁽⁵³⁾ e implicherebbe il riconoscimento, non sempre dato per scontato, della razionalità di un prelievo correlato, con riferimento al fattore ambientale, alla titolarità di un'autonoma fonte di ricchezza di natura diversa da quelle di tipo tradizionale che colloca il soggetto che ne è titolare in una “posizione di vantaggio” costituente, nel caso di specie, l'indice di capacità contributiva⁽⁵⁴⁾. Questa prospettiva, alquanto isolata nelle sue prime affermazioni, può considerarsi ormai pacifica negli studi più recenti che hanno analizzato la natura giuridica dell'imposta ambientale⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵²⁾ Su questi aspetti si rinvia a quanto già detto *supra*, al § 3, circa i cosiddetti controlimiti.

⁽⁵³⁾ La riportata classificazione è ormai universalmente riconosciuta. Per la distinzione tra le due categorie cf. F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, «Rass. Trib.» (1999), p. 115. Più recentemente F. GALLO, *Profili critici della fiscalità ambientale*, «Rass. Trib.» (2010), p. 303, ed *ivi*, in part., p. 304, ove si afferma che un tributo, per essere «ambientale in senso proprio, deve essere caratterizzato dall'esistenza di un nesso di causalità necessaria, da una relazione diretta (quasi osmotica) tra il presupposto e il fatto materiale – l'unità fisica – che determina un deterioramento dell'ambiente scientificamente accertato e sostenibile». In senso conforme: S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in L. ANTONINI (a cura di), *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale* (Jovene, Napoli, 2010); F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., pp. 297 e ss.; A.F. URICCHIO, *Le politiche tributarie in materia ambientale*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La Fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa* (Cacucci, Bari 2016), p. 467 ed *ivi* sul punto pp. 469-472; M. GREGGI, *L'ambiente e l'economia circolare nel diritto tributario*, in A.F. URICCHIO, G. SELICATO (a cura di), *Circular economy and environmental taxation* (Cacucci, Bari 2020), p. 25. Queste stesse conclusioni sono state raggiunte da P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, in F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l'ambiente ...*, cit., pp. 97-136, ove anche si indugia sui collegamenti tra principio domestico di capacità contributiva e principio europeo “chi inquina paga”.

⁽⁵⁴⁾ Il tema, come detto, è stato a lungo indagato. In questa sede, a conferma di quanto osservato nel testo, si fa rinvio a P. SELICATO, *Fiscalità ambientale e Costituzione*, cit. in nt. precedente, nonché a P. SELICATO, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza ...*, cit., spec. § 8, p. 291-296, nonché a ID., *Capacità contributiva e tassazione ambientale*, cit.

⁽⁵⁵⁾ Tutti i più recenti lavori dedicati all'inquadramento generale della materia, citati in nt. 39, si sono allineati nella sostanza a questa conclusione.

4.a.2) *Le quote delle entrate dei Piani Nazionali di Assegnazione dell'EU-ETS*

La Direttiva 2003/87/CE⁽⁵⁶⁾ ha istituito nel territorio dell'Unione Europea un sistema di scambio delle quote di emissioni dei gas a effetto serra (l'*European Union Emission Trading System* o EU-ETS) con l'obiettivo di ridurre le dette emissioni attraverso il miglioramento delle tecnologie utilizzate nella produzione di energia e nei processi industriali. Come è noto, il sistema è basato su un meccanismo detto di "*Cap and Trade*" articolato in un duplice ordine di misure: a) la fissazione di un limite massimo di emissioni nocive e la sua distribuzione all'interno degli Stati membri; b) l'assegnazione annuale attraverso appositi Piani nazionali dell'ammontare di "quote" o "diritti" di emissione di gas a effetto serra (CO₂) complessivamente pari al suddetto limite massimo, che è possibile negoziare tra le imprese soggette al regime istituito dalla stessa Direttiva. L'assegnazione iniziale alle imprese delle "quote" è effettuata attraverso apposite aste, dalle quali gli Stati membri ricavano un introito che sono tenuti a destinare per almeno il 50% ad investimenti diretti a migliorare la qualità dell'ambiente⁽⁵⁷⁾.

Il Progetto NGEU ha previsto che l'UE potrà riservarsi una parte di tali introiti subordinatamente all'estensione dell'applicazione del meccanismo stabilito dal sistema EU-ETS ad ulteriori categorie di imprese "energivore", in modo da non pregiudicare il livello di gettito che attualmente ricavano gli Stati membri⁽⁵⁸⁾.

Va osservato che anche queste nuove risorse proprie (previste soltanto come possibili dal Progetto NGEU) sarebbero destinate a rimborsare il debito contratto dall'Europa per finanziare il *Recovery Fund*. Esse, peraltro, sarebbero ottenute riducendo la parte di entrate di competenza nazionale e

⁽⁵⁶⁾ Direttiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 13 ottobre 2003, che modifica la Direttiva 96/61/CE del Consiglio del 24 settembre 1996, recepita in Italia con d.lgs. 4 aprile 2006, n. 216.

⁽⁵⁷⁾ Il sistema di "*emission trading*" trova la sua formale legittimazione nell'art. 17 del Protocollo di Kyoto, adottato con Decisione 1/CP.3 dell'11 dicembre 1997 dalla Conferenza delle Parti costituita nell'ambito della *Convenzione Quadro delle Nazioni Unite sui Cambiamenti Climatici* (UNFCCC). Il Protocollo, ratificato dall'Italia con L. 1° giugno 2002, n. 120, è entrato in vigore nel nostro Paese il 16 febbraio 2005. Per una ricostruzione del meccanismo di funzionamento dei permessi negoziabili nell'ottica di una comparazione in termini di efficienza tra strumenti di mercato e strumenti fiscali cf. I. MUSU, *Introduzione ...*, cit., spec. alle pp. 77-87. Per i profili giuridici cf. E. LUCCHINI GUASTALLA, *Il trasferimento delle quote di emissione di gas serra*, «Nuova Giur. Civ. Comm.» (2005), II, p. 288. Sugli aspetti fiscali di carattere applicativo cf. E. TEJEDOR DE LA FUENTE, *Fiscalidad de las emisiones a la atmósfera*, in DELOITTE, *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma* (Fundación impuestos y competitividad, 2018), pp. 157-183.

⁽⁵⁸⁾ Il Progetto NGEU (pag. 16) prevede l'estensione del sistema per lo scambio di quote di emissioni anche ai settori marittimo e aeronautico.

destinando interamente quella di competenza europea a finalità di solidarietà generale (per l'appunto la copertura del *Recovery Fund*) e non anche (nemmeno per la parte del 50% imposta agli Stati membri dalla Direttiva ETS) al finanziamento di interventi pubblici diretti al contenimento delle emissioni inquinanti.

A prima vista, non parrebbe che il nuovo prelievo proposto dal Progetto NGEU possa pregiudicare il rispetto dei principi nazionali in materia di tributi (e, tra questi, il principio italiano di capacità contributiva) poiché, pur essendo obbligatorio, esso non dovrebbe incidere (come l'imposta in senso stretto) sulla ricchezza del contribuente in relazione al suo generale dovere di solidarietà economica⁽⁵⁹⁾ ma limitarsi a remunerare l'attribuzione di un diritto (quello di inquinare nella misura massima stabilita) cedibile sul mercato. Ciò in quanto l'assegnazione iniziale delle quote di emissione di gas a effetto serra disposta nell'ambito dei Piani Nazionali si collocherebbe all'interno di un regime di concessioni pubbliche volte a limitare (ma non a vietare del tutto) la quantità di emissioni nocive al limite massimo fissato in via preventiva.

Partendo da questa premessa, la Corte di Giustizia europea⁽⁶⁰⁾ ha evidenziato che anche il prelievo relativo all'assegnazione iniziale, al pari del prezzo scambiato tra le imprese per la cessione delle quote, avrebbe natura sinallagmatica, in quanto connesso all'acquisizione (sia pure tramite il meccanismo dell'asta pubblica) del diritto a diffondere nell'atmosfera una certa quantità di monossido di carbonio.

A tal proposito, tuttavia, va evidenziato che la Corte di Giustizia si è spesso pronunciata sulla natura tributaria dei prelievi coattivi pubblici al limitato fine di sciogliere i dubbi che spesso sono sorti con riferimento al tema della *governance* relativa a decisioni che hanno ad oggetto i prelievi ambientali⁽⁶¹⁾, poiché ammettere la loro natura tributaria significherebbe riconoscere la necessità di un'approvazione all'unanimità dei provvedimenti che li istituiscono.

In effetti, a norma dell'art. 192(1) TFUE, la materia ambientale è soggetta al voto a maggioranza qualificata secondo la "procedura ordinaria". Fanno eccezione le sole "disposizioni aventi principalmente natura fiscale" ritenute necessarie per raggiungere gli obiettivi di protezione ambientale, che devono essere comunque adottate all'unanimità a norma dell'art. 192(2) (a) anche se hanno come base giuridica il principio "chi inquina paga". In questo il TFUE tenta di conciliare l'esigenza di effettività nella disciplina della protezione ambientale (senza dubbio favorita dall'applicazione della

⁽⁵⁹⁾ Secondo la tesi avanzata da F. GALLO, *Profili critici ...*, cit.

⁽⁶⁰⁾ Sentenza 21 dicembre 2011, causa C-366/10, *Air Transport Association of America*.

⁽⁶¹⁾ Si veda, ad esempio, CGE, sent. 13 marzo 2001, C-379/98, *PreussenElektra*, su cui P.M. HERRERA, *The restrictive impact of the principles of EU law on tax sovereignty and the concept of tax in the eu Member States*, cit., p. 71.

regola della maggioranza qualificata) con il principio di intangibilità della sovranità fiscale degli Stati membri (che, fatti salvi alcuni casi eccezionali, è soggetto alla regola dell'unanimità)⁽⁶²⁾.

Affrontando il problema da un altro punto di vista, è stato invece evidenziato⁽⁶³⁾ che il gettito derivante dalle assegnazioni delle quote può essere utilizzato dallo Stato a fini di interesse generale per non più del 50% del suo ammontare e da ciò sarebbe desumibile, almeno in parte, la natura fiscale delle entrate in questione. Questa seconda prospettiva attribuisce, dunque, rilievo determinante ai fini della individuazione della natura giuridica del prelievo in esame, alla devoluzione a fini di interesse generale (e non al finanziamento di interventi specificamente mirati alla riduzione dei gas serra) di una parte rilevante del gettito derivanti dalle assegnazioni.

Come spesso accade, la corretta soluzione si colloca a metà strada tra le due alternative di cui sopra.

A ben vedere, la posizione della Corte di Giustizia potrebbe sembrare più corretta, poiché deduce la natura non fiscale di tali prelievi dall'esistenza di uno scambio (seppur obbligatorio) tra l'importo pagato per l'assegnazione all'asta e l'attribuzione del corrispondente numero di quote di emissione di CO₂. Infatti, la natura giuridica dei diritti di emissione è quella di un bene di natura immateriale (poiché esistono solo in forma elettronica, con iscrizione nell'apposito Registro), che dà diritto a rilasciare nell'atmosfera una certa quantità di gas a effetto serra, ed è negoziabile autonomamente dal titolare dei diritti.

Va ricordato, tuttavia, che stando alla classificazione ormai consolidata⁽⁶⁴⁾ vanno distinti i tributi ambientali "in senso proprio" (da considerare vere e proprie imposte alla luce di criteri di riparto diversi da quelli tradizionali) da quelli aventi soltanto "finalità ambientali" (da considerare tasse, contributi o, più in generale, prelievi di carattere "commutativo o paracommutativo")⁽⁶⁵⁾. Tenuto conto di tale rappresentazione, il prelievo operato in occasione dell'iniziale assegnazione delle quote potrebbe essere considerato non già un tribu-

⁽⁶²⁾ Sul punto P. SELICATO, *The concept of tax in VAT Directives*, in P.M. HERRERA MOLINA, G.T.K. MEUSSEN, P. SELICATO, *The concept of tax in EU law*, cit., pp. 78-81. Le criticità della regola dell'unanimità in materia fiscale sono state da tempo denunciate dalla Commissione UE (COM(2000) 114 del 14 marzo 2000). Oggi, tuttavia, la Commissione (COM (2019) 8 del 15 gennaio 2019) ha rinviato le originarie proposte di riforma rassegnandosi a utilizzare gli strumenti giuridici esistenti.

⁽⁶³⁾ L. DEL FEDERICO, S. GIORGI, *The coordination of energy taxes and ETS via tax exemptions: the compatibility test in the context of free and/or auctioning allowances and TFEU rules*, in P. PISTONE, M. VILLAR EZCURRA (ed.), *Energy Taxes, Environmental Protection and State Aid* (IBFD, Amsterdam, 2016), Chapter 15.

⁽⁶⁴⁾ In proposito si rinvia alla letteratura richiamata in nt. 47 e a quanto al riguardo osservato nel testo.

⁽⁶⁵⁾ Per questo dettaglio si veda F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., in part. p. 287.

to con mere “finalità ambientali” (riconducibile allo schema della tassa o del contributo) ma un’imposta ambientale “in senso stretto”, in quanto applicato su un indice di ricchezza socialmente rilevante e concretamente espressivo di potenzialità economica (l’emissione nell’atmosfera di una certa quantità di CO₂) secondo criteri di razionalità e coerenza, riconducibili al principio “chi inquina paga” di cui all’articolo 191 TFUE, in quanto dovuto a fronte di emissioni nocive per l’ambiente, da considerarsi come “esternalità negative”⁽⁶⁶⁾.

Di conseguenza, la questione da porsi al fine di dare soluzione al problema della natura giuridica di una certa entrata pubblica non consiste nel verificare quale sia la destinazione del gettito che dalla stessa deriva⁽⁶⁷⁾ ma nell’identificare l’indice di ricchezza su cui essa in concreto si applica. In particolare, le somme corrisposte (tanto allo Stato quanto all’UE) per l’aggiudicazione delle quote di emissione hanno senza dubbio la natura di un “prezzo” (progressivamente aumentato di volta in volta dal 2005 secondo le decisioni delle autorità nazionali coordinate dall’UE e, quindi, di un “prezzo politico”) non si sottraggono alla configurazione tributaria, tenuto conto della loro natura obbligatoria (coattiva) e della loro correlazione con un’unità fisica di sostanze inquinanti immesse nell’atmosfera dal soggetto passivo, che costituisce il fatto indice di capacità contributiva (il presupposto) secondo la prospettiva che considera il bene ambiente, o meglio il suo utilizzo, il suo consumo, il suo sfruttamento, come sintomo a sé stante di capacità contributiva; dunque “è l’ambiente in sé considerato da porre al centro del tributo come bene economico, come patrimonio di tutta la collettività”⁽⁶⁸⁾.

D’altra parte, è dalla stessa definizione elaborata dalla Commissione Europea⁽⁶⁹⁾ che emerge una nozione molto ampia di tributo ambientale. Secondo la Commissione la nozione interna di tributo (tassa, imposta, ecc.) è

⁽⁶⁶⁾ Anche in questo caso si rinvia a quanto già osservato *supra* nel testo, al § 4.a-1), e alla letteratura indicata in nt. 47.

⁽⁶⁷⁾ Come invece fanno L. DEL FEDERICO, S. GIORGI, *The coordination ...*, cit.

⁽⁶⁸⁾ Il passo virgolettato è di F. MARCHETTI, *I tributi ambientali*, cit., p. 298 e costituisce efficace sintesi delle conclusioni raggiunte circa due decenni addietro da F. PICCIAREDDA, P. SELICATO, *I tributi e l’ambiente ...*, cit., sulla base di una nuova prospettiva della giustificazione del concorso alle spese pubbliche. In questo percorso hanno assunto grande rilievo le idee di F. GALLO, *Profili critici ...*, cit., spec. p. 305, che hanno portato ad oltrepassare la nozione di «capacità contributiva qualificata» accogliendo «la meno impegnativa nozione di capacità contributiva quale mero criterio di riparto, equo e ragionevole» e hanno portato a «identificare i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nell’unità fisica che incide sull’ambiente oggettivamente inteso». Idee che hanno trovato autorevole conferma da parte della Corte costituzionale nella sentenza n. 156/2001 (relatore Gallo) in tema di legittimità dell’IRAP, sulla quale si rinvia ai richiami di P. SELICATO, *La tassazione ambientale...*, cit., § 2, in fine, pp. 261-262.

⁽⁶⁹⁾ COMMISSIONE UE, COM(97) n. 9 def. del 26 marzo 1997, per la quale vanno considerati come tali i tributi «la cui base imponibile è costituita da una unità fisica (o un equivalente di un’unità fisica) di qualcosa che produce sull’ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato» o quelli «i cui effetti positivi sull’ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili».

irrilevante, poiché l'unico elemento richiesto per integrare la definizione è la coattività; ed è del pari irrilevante (e dunque liberamente configurabile dal legislatore nazionale) il criterio di riparto in concreto adottato (in Italia la capacità contributiva).

In questa prospettiva, inoltre, è possibile ritrovare una perfetta coerenza con la fisionomia che assume attualmente il rapporto tra finanza pubblica e tributo nell'UE, nel quale la giustificazione delle risorse proprie è sempre connotata da una forte rilevanza extrafiscale, come, ad esempio, avviene per i tributi doganali, strettamente connessi alla realizzazione del mercato unico.

4.b) *L'imposta sugli extraprofiti delle imprese (la cosiddetta "Windfall Tax")*

La nuova imposta europea sugli extraprofiti delle imprese è certamente orientata a fini solidaristici e redistributivi, puntando a tassare gli utili straordinari ottenuti durante l'emergenza sanitaria da questa categoria di soggetti grazie alla loro particolare posizione di mercato.

Nella proposta della Commissione, questa nuova risorsa propria avrebbe la funzione (tipicamente fiscale) di fornire entrate aggiuntive al bilancio europeo ma perseguirebbe anche l'obiettivo di riequilibrare la ricchezza all'interno dell'Unione attraverso un prelievo gravante esclusivamente sui profitti immeritati o inaspettati (con pieno ricorso alla funzione redistributiva, tipica dell'imposta e massimizzata attraverso l'applicazione della progressività)⁽⁷⁰⁾.

In assenza di specifiche indicazioni in proposito, è lecito chiedersi se la Commissione intende stabilizzare tale prelievo per colpire in permanenza tutte le situazioni di extraprofito (anche diverse da quelle prodotte dalla pandemia, istituendo un meccanismo stabile di "super-progressività" che si sovrapporrebbe, amplificandole, alle analoghe previsioni nazionali. Cosa che, peraltro, parrebbe dedursi dalla formulazione contenuta nel testo del Progetto NGEU, ove non si fa riferimento esclusivo agli extraprofiti ottenuti da alcune categorie di imprese dalla pandemia e, a ben vedere, nemmeno alla più ampia categoria degli extraprofiti ma soltanto agli "enormi benefici" che le imprese europee hanno ottenuto dal mercato unico⁽⁷¹⁾. Oggi, ad esempio, vi sarebbe già l'ulteriore situazione di squilibrio costituita dal conflitto russo-ucraino che sta generando extraprofiti sui mercati dei prodotti

⁽⁷⁰⁾ Sulla funzione e la giustificazione di imposte straordinarie siffatte cf. A.F. URICCHIO, *Il costo dei diritti tra controllo del debito, strumenti di finanza straordinaria e windfall taxes*, «Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.», I, p. 3.

⁽⁷¹⁾ Testualmente, a p. 16 del documento, si legge che «Le imprese che traggono enormi benefici dal mercato unico dell'UE e che sono destinate a sopravvivere alla crisi, anche grazie al sostegno diretto e indiretto dell'UE e nazionale, potrebbero contribuire a ricostruire il mercato unico nella fase di ripresa» e si evidenzia che una risorsa propria basata sulle operazioni delle imprese potrebbe rendere circa 10 miliardi di euro l'anno.

energetici e agricoli. Ma di sicuro se ne potrebbero verificare altri e con un prelievo applicabile in permanenza su queste fonti straordinarie di ricchezza si potrebbe amplificare la funzione solidaristica dei tributi nazionali, individuando e assoggettando alla nuova imposizione europea gli incrementi dei profitti delle imprese più evidenti e sempre meno accettabili sul piano dell'equità e della giustizia sociale⁽⁷²⁾. Tuttavia, a meno che non si intervenga per rendere meno equivoco l'indirizzo da dare al nuovo prelievo europeo sui redditi delle società, questo obiettivo pare al momento alquanto difficile da raggiungere.

La nuova risorsa propria proposta dal Progetto NGEU presenta notevoli similitudini, nel meccanismo e nelle finalità, con la cosiddetta “*Robin Hood Tax*” italiana⁽⁷³⁾ (introdotta allo scopo di colpire gli incrementi straordinari di reddito ottenuti dalle imprese petrolifere a seguito dello straordinario innalzamento dei prezzi delle materie prime sui mercati internazionali) che è stata dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale considerando che «ogni diversificazione del regime fiscale, per area economica o per tipologia di contribuente, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione»⁽⁷⁴⁾.

Gli strumenti all'epoca adottati dal legislatore italiano per raggiungere tale obiettivo sono stati viziati da molteplici incongruenze e, per quanto già osservato *supra* con riferimento ai controlimiti, se questo strumento sarà utilizzato in futuro dall'UE le criticità individuate dal nostro Giudice delle leggi dovrebbero essere attentamente prese in considerazione anche nella disciplina di questo tributo.

Di seguito si segnalano i punti critici messi in evidenza dalla Corte costituzionale italiana e le possibili ricadute su una “*Windfall Tax*” europea:

- a) L'aumento della tassazione disposto dal D.L. n. 112/2008 aveva interessato «l'intero reddito dell'impresa, mancando completamente la previsione di un meccanismo che consenta di tassare separatamente e più severamente solo la parte possibile di reddito supplementare connesso alla posizione privilegiata». Su questo punto la nuova “*Windfall Tax*” proposta dal Progetto NGEU parrebbe immune da critiche, poiché dovrebbe colpire i soli profitti straordinari; tuttavia, l'assenza all'interno del Progetto NGEU di una esplicita disciplina riguardante l'ambito og-

⁽⁷²⁾ Nota al riguardo F. GALLO, *Il ruolo di un fisco riformato*, «Giur. Comm.» (2022), I, p. 5, che le differenze nella distribuzione dei redditi e la concentrazione delle ricchezze sono notevolmente aumentate, in particolare in Italia, e la crescita di tale divario ha subito ulteriori importanti incrementi dopo la crisi pandemica del 2020.

⁽⁷³⁾ Istituita dall'art. 81 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133.

⁽⁷⁴⁾ Sentenza n. 10 del 9 febbraio 2015.

gettivo e la base imponibile di questa nuova risorsa propria induce a prestare grande attenzione in merito alla sua compatibilità con criteri di razionalità e coerenza alla stregua dei principi tributari nazionali;

- b) Le disposizioni della “*Robin Hood Tax*” italiana erano state introdotte «senza essere contenute in un orizzonte temporale predeterminato», con l’insorgere di un evidente «conflitto logico all’interno delle disposizioni impugnate, che, da un lato, intendono ancorare l’aumento tariffario al permanere di una data situazione di fatto e, dall’altro, configurare un prelievo strutturale destinato ad operare ben oltre l’orizzonte temporale della particolare situazione». Nemmeno il Progetto NGEU prevede un termine durata della nuova imposta e ciò potrebbe generare criticità rispetto al principio italiano dell’attualità della capacità contributiva;
- c) La misura introdotta in Italia non è apparsa alla Corte costituzionale idonea «a conseguire le finalità di solidarietà che espressamente intende perseguire», in quanto il divieto di trasferire il maggior carico fiscale sui prezzi al consumo «è difficilmente assoggettabile a controlli efficaci». Dalla sintetica indicazione desumibile dal testo del Progetto NGEU non emerge traccia di questo elemento e, dunque, al momento della concreta applicazione del nuovo tributo esso dovrebbe essere adeguatamente disciplinato.

Da ultimo, va osservato che l’Italia, nonostante la “riserva di competenze” affermata dal Progetto NGEU, ha appena istituito una propria imposta straordinaria sui sovraprofiti basata su presupposti analoghi a quelli che dovrebbe perseguire la “*Windfall Tax*” europea⁽⁷⁵⁾. La nuova misura, che è stata immediatamente investita dalle critiche delle imprese e della dottrina, consiste in un «contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario» che si applica alle imprese del settore in questione per il solo anno 2022. La base imponibile del contributo è costituita dall’incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021. Ai fini del calcolo del saldo di cui sopra si assume il totale delle operazioni attive, al netto dell’IVA, e il totale delle operazioni passive, al netto dell’IVA, indicato nelle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA. Rispetto alla prima versione del decreto istitutivo, non convertita in legge, l’ammontare percentuale dell’imposta ha subito un notevole incremento, passando dal 10% al 25%.

⁽⁷⁵⁾ Art. 37 D.L. 21 marzo 2022, n. 21 convertito con modificazioni dalla L. 20 maggio 2022, n. 51.

Prescindendo dall'analisi dei singoli aspetti del nuovo tributo italiano (per molti versi criticabili), se ne può comunque rilevare il carattere circoscritto a precise categorie di soggetti e il ristretto ambito temporale di applicazione, con il che non dovrebbe darsi luogo ad alcuna sovrapposizione con il tributo europeo di futura istituzione rendendo i due prelievi pienamente compatibili.

Nondimeno, la nuova imposta europea sui profitti delle società presenta ambiti di incertezza e di possibile miglioramento almeno da due punti di vista.

Il primo è quello del suo carattere straordinario, che il Progetto NGEU non mette sufficientemente in evidenza, ponendo in luce, invece, la possibilità di costituire la base giuridica di un prelievo di carattere generale e permanente sui redditi delle imprese europee. Ipotesi sulla quale chi scrive si è manifestato da tempo favorevole⁽⁷⁶⁾ e che sarebbe certamente più efficace sul piano dell'efficacia rispetto alle finalità per le quali è stata prevista (assicurare all'UE le risorse da destinare al ripianamento del debito a lungo termine contratto con le emissioni dei *Recovery Bond* e attribuire alla stessa UE una consistente area di sovranità fiscale).

Il secondo aspetto da verificare riguarda l'ipotesi ad oggi più accreditata circa l'ambito oggettivo di applicazione della nuova risorsa propria. Pare che gli uffici della Commissione. Stiano lavorando su un'ipotesi che prevede l'applicazione della nuova imposta sui soli sovraredditi prodotti dalle imprese multinazionali (non solo europee) eccedenti i limiti stabiliti dal “*Two-Pillar Framework*” recentemente approvato in sede OCSE ed ancora in fase di implementazione⁽⁷⁷⁾. Se così fosse, l'UE potrebbe aver perso una grande opportunità nella battaglia per l'equità fiscale rinunciando a dotarsi di uno strumento che potrebbe costituire un primo passo verso la realizzazione dell'Unione Fiscale e, probabilmente di un fisco federale.

In effetti, questa nuova forma di prelievo europeo potrebbe consentire il reperimento in modo stabile di nuove risorse proprie rispondenti a razionali criteri di collegamento ad un presupposto economico indice di una ricchezza idonea a generare un autonomo dovere tributario nei confronti dell'Unione. Per la determinazione della sua base imponibile potrebbe essere utilizzato il progetto di una Base Imponibile Consolidata Comune (la cosiddetta “*Common Consolidated Corporate Tax Base*”, in acronimo CCCTB), di cui da molto tempo si progettava l'istituzione ma che è stata accantonata a seguito della prospettata introduzione (entro il 2023) di un nuovo sistema, denominato “*Business in Europe: Framework for Income Taxation*” (BEFIT),

⁽⁷⁶⁾ P SELICATO, *La Common Consolidated Corporate Tax Base ...*, cit., spec. a pp. 166 e ss., ove si pone in evidenza la funzione di rimozione degli ostacoli fiscali attribuita alla CCCTB.

⁽⁷⁷⁾ Sul quale si veda infra al § 4-c).

che costituirà il nuovo quadro di riferimento per la tassazione delle imprese UE nel XXI Secolo⁽⁷⁸⁾.

La previsione di un tributo che si aggiunge all'imposta sul reddito sulle società applicata a livello nazionale e che colpisce non solo gli extraprofiti ma l'intero reddito delle società europee costituirebbe la contropartita dei benefici ottenuti dalle imprese in questione per la loro possibilità di operare nel mercato unico dell'Unione e il loro inquadramento nel mercato potrebbe rappresentare in modo adeguato l'indice di ricchezza da porre a giustificazione del nuovo prelievo. In questa prospettiva, il riconoscimento ai gruppi multinazionali UE della possibilità di determinare una base imponibile consolidata comune aprirebbe la strada verso l'applicazione di un'imposta europea da applicare in forma unitaria sulla base imponibile calcolata dai detti soggetti: la "*Common Consolidated Corporate Tax*" (o CCCT).

4.c) La "*Digital Tax*" europea

La Proposta NGEU del 27 maggio 2020 prevede l'introduzione di una "*Digital Tax*" europea modellata secondo gli standard OCSE⁽⁷⁹⁾. La nuova imposta si applicherebbe con un'aliquota del tre per cento sul fatturato lordo delle imprese che ricadono nel nuovo regime.

Il 22 dicembre 2021 la Commissione europea ha presentato una proposta di direttiva⁽⁸⁰⁾ che prevede un'aliquota fiscale effettiva minima per le attività mondiali dei grandi gruppi multinazionali. La proposta si uniforma all'accordo già raggiunto all'OCSE da 137 Paesi per un'aliquota fiscale effettiva del 15% e stabilisce come sarà applicata «in modo coerente e corretto» in tutta Europa.

⁽⁷⁸⁾ In argomento cf. COMMISSIONE UE, *Tassazione delle imprese per il XXI secolo*, COM(2021) 251 final del 18 maggio 2021. Per la valutazione del passaggio da CCCTB a BEFIT cf.: C. VALENDUC, *Corporate income tax in the EU, the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and beyond: is it the right way to go?*, in *European Trade Union Institute (ETUI)*, Working Paper 2018.06; S. BARRIOS, D. D'ANDRIA, M. GESUALDO, *Reducing tax compliance costs through corporate tax base harmonization in the European Union*, «*Journ. of Intern. Accounting, Auditing and Taxation*», Vol. 41 (2020), 100355; A. COBHAM, P. JANSKÝ, C. JONES, Y. TEMOURID, *An evaluation of the effects of the European Commission's proposals for the Common Consolidated Corporate Tax Base*, in *Transnational Corporations*, Vol. 28 (2021), no. 1, p. 29.

⁽⁷⁹⁾ Nella riunione del G20 di Roma del 30 ottobre 2021 è stato deliberato che gli Stati aderenti all'"*Inclusive Framework*" dovranno definire una legislazione interna ispirata al modello della "*Global Minimum Tax*". La delibera si basa, nella sostanza, sullo "*Statement on a Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of Economy*" approvato dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE l'8 ottobre 2021.

⁽⁸⁰⁾ Proposta di Direttiva del Consiglio intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali nell'Unione, COM (2021) 823 final del 22 dicembre 2022.

Una *Global Minimum Tax* uniforme europea sarebbe sicuramente una risorsa alternativa a qualsiasi imposta nazionale della stessa natura e, al tempo stesso, aggiungerebbe nuove risorse al bilancio dell'Unione evitando disparità di trattamento tra i diversi regimi nazionali, con evidenti conseguenze negative sulla concorrenza nel mercato unico. In particolare, per l'Italia e la Francia questo tema assume notevole rilievo avendo questi Stati anticipato l'applicazione di un tributo siffatto e dovendo rinunciarvi nel caso di subentro del tributo europeo.

5. BREVI CONCLUSIONI

Con il progressivo rilievo dato anche nella UE alle politiche comuni di spesa e, in questo ambito, alla funzione solidaristica svolta dall'intervento finanziario europeo attraverso l'assunzione di un debito pubblico comune, il tributo è divenuto in misura sempre maggiore soltanto uno dei tanti strumenti di cui dispone la finanza pubblica e, correlativamente, ha perso la sua funzione di protagonista assumendo un ruolo strumentale rispetto alla realizzazione di specifiche politiche pubbliche. Esempio emblematico di questo nuovo corso è proprio il Progetto NGEU, in cui l'UE ha prima programmato gli interventi di spesa da erogare a favore degli Stati e poi si è premunita di acquisire le risorse necessarie, chiamando direttamente i singoli (persone fisiche e imprese) a contribuirvi.

È stata data così concreta risposta a quegli orientamenti che reclamavano con insistenza la necessità di «fornire all'eurozona una capacità fiscale separata dalle politiche di bilancio dei singoli Stati, dotandola di un suo budget e attribuendole il potere di istituire democraticamente tributi propri»⁽⁸¹⁾ e di sviluppare «una solidarietà civica estesa all'intera Europa», al fine di legittimare un più forte legame politico nella UE⁽⁸²⁾.

Invero, dopo la pandemia è sorta in Europa l'esigenza di definire un nuovo rapporto tra la società e gli individui, adottando nuovi sistemi di condivisione dei rischi e di ripartizione delle risorse disponibili, incluso il rinnovamento delle politiche fiscali. La nuova emergenza ha sviluppato la consapevolezza dei nuovi bisogni sorti all'interno della società rendendo necessario un salto di qualità nella gestione delle risorse pubbliche e portandola a radicare le relative competenze negli organismi sovranazionali. Le nuove sfide demografiche, ambientali, tecnologiche e sanitarie hanno richiesto un repentino cambiamento di priorità con profonde implicazioni sull'i-

⁽⁸¹⁾ F. GALLO, *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo 2019, p. 55.

⁽⁸²⁾ J. HABERMAS, *Questa Europa è in crisi*, Bari 2012.

struzione, sulla sanità, sul ruolo delle imprese sul futuro del lavoro e, più in generale, sul concetto di uguaglianza. Di tutto ciò l'Europa ha preso atto ridisegnando nel Progetto NGEU il quadro delle risorse proprie⁽⁸³⁾.

Con il Progetto NGEU, la UE è inoltre riuscita a superare il processo di deglobalizzazione e di rinazionalizzazione che l'aveva investita negli ultimi anni ed aveva raggiunto il suo apice durante la pandemia⁽⁸⁴⁾, ed ha recuperato la centralità dell'esigenza di rivedere la sua struttura di *governance* nella direzione di una maggiore integrazione tra gli Stati Membri e del superamento del vincolo dell'unanimità.

Di rilievo notevole sul piano della costruzione di una nuova politica di bilancio è stato, poi, il cosiddetto "Compromesso Merkel" raggiunto dal Consiglio UE con deliberazione dell'11 dicembre 2020, con il quale è stato stabilito di collegare la finanza pubblica alla politica, subordinando l'erogazione dei finanziamenti europei al rispetto da parte degli Stati membri della *rule of law*.

I recenti passi compiuti per mettere in comune, oltre ai principi democratici, anche i sistemi di difesa, per adottare misure comuni di contrasto all'inflazione, per concordare politiche commerciali comuni nell'acquisto dai Paesi terzi prima dei vaccini e poi dell'energia contribuiscono a raggiungere il convincimento che mai come oggi si sia accresciuto il livello di coesione tra gli Stati membri, che si sono dichiarati sempre più disposti a sacrificare i loro interessi nazionali cedendo sovranità all'UE in vista di risultati non raggiungibili individualmente.

In un simile contesto l'attribuzione all'Unione Europea di un autonomo potere di imposizione priverebbe gli Stati Membri di una parte importante della loro sovranità fiscale, spostando l'asse della politica economica europea dal livello statale a quello unionale e rafforzando in misura rilevante il percorso verso l'approdo federale.

Certamente, il completo raggiungimento di questo obiettivo richiederà l'adozione di misure idonee a rimuovere il cosiddetto "deficit democratico" dell'Unione attribuendo all'organo elettivo (il Parlamento europeo) maggiori competenze e legando la nomina del Presidente della Commissione alla scelta di una maggioranza parlamentare. Ma ciò che conta maggiormente è la consapevolezza sempre più diffusa che nessun Paese europeo può più affrontare individualmente le sfide del mondo globale.

⁽⁸³⁾ M. SHAFIK, *What we owe each other: A new social contract*, London 2021), pp. 3-27 e 163-189.

⁽⁸⁴⁾ Sinteticamente descritto *supra*, al § 1.