

## DOTTRINA

---

### LE POLITICHE FISCALI DI CONTRASTO ALLA CRISI ECONOMICA E SANITARIA PANDEMICA IN AMBITO UE ED IL RISPETTO DELLA SOLIDARIETÀ TRA STATI MEMBRI <sup>(1)</sup>

**Abstract:** *The pandemic emergency situation, the need of national investment increase, the financial assistance and the economic uncertainty, deriving from the COVID-19, will make it necessary coordinated long-term national fiscal policies. Those activities will allow to achieve the financial recovery even through finding of new resources as a consequence of the increase of public expenditures, the use of public investments and the new tax benefits and tax deferrals. The financial assistance, in the EU context, as response to the COVID-19 crisis, has been considered necessary to tackle the seriousness of economic crisis and should involve measures which aim at the survival of economic and business activities. EU financial interventions (tax restrictions and financial aids) that were introduced in the eurozone during the financial crisis, might be considered to be able to undermine Member States sovereignty to face the new health emergency at the same way of the financial crisis on 2008. A solidarity tax like a progressive wealth tax within the EU (as an additional European budgetary resource) could be, by reason of its progressivity and of the extraordinary needs of financial assistance, compatible with national common principles and traditions of the EU Member States' tax law systems.*

**Abstract:** La situazione di emergenza economica pandemica, la necessità crescente di risorse, di investimenti e di assistenza finanziaria da parte di alcuni Stati, l'incertezza economica derivante dalla crisi economica pandemica da COVID 19, secondo le indicazioni degli organismi internazionali, hanno reso necessaria l'adozione di politiche fiscali coordinate e strategie condivise di lungo periodo. Tali politiche, oltre alla previsione di nuove agevolazioni incentivanti, devono assicurare il riequilibrio finanziario e garantire il reperimento di nuove risorse finanziarie necessarie per fare fronte all'aumento della spesa pubblica. L'assistenza finanziaria prevista in ambito UE attraverso il *Recovery fund*, è considerata particolarmente rilevante per contrastare efficacemente la crisi economica e sanitaria ed assicurare la sopravvivenza di attività economiche e commerciali. Gli interventi fiscali restrittivi e gli aiuti finanziari mediante l'aggravio o sacrifici da parte di altri Stati, che saranno previsti, potrebbero essere considerati come limitativi della sovranità dei Paesi membri, come accaduto durante la crisi finanziaria del 2008. La proposta di istituire un nuovo tributo europeo di tipo solidale sulla salute in ambito UE potrebbe risultare compatibile con i principi nazionali e le tradizioni costituzionali dei Paesi membri per la straordinarietà e progressività che caratterizza tale misura.

SOMMARIO: 1. La necessità di un coordinamento delle politiche fiscali nazionali adottate per fare fronte alla crisi economico-sociale pandemica – 2. Le nuove politiche fiscali UE ed

---

<sup>(1)</sup> Il presente contributo rappresenta la rielaborazione della relazione tenuta nell'ambito del *webinar* organizzato dall'Università di Milano dal titolo *COVID 19 and the future of International Tax Policy*, 4 dicembre 2020.

il trasferimento di sovranità nazionale derivante dall'assistenza finanziaria agli Stati membri nel rispetto della solidarietà – 3. Gli scenari futuri della politica fiscale italiana e le conseguenze dell'assistenza finanziaria UE per fare fronte alla pandemia – 4. Il contrasto tra le politiche fiscali, i diritti fondamentali e gli interessi costituzionali – 5. Conclusioni.

1. - *La necessità di un coordinamento delle politiche fiscali nazionali adottate per fare fronte alla crisi economico-sociale pandemica*

La recente crisi economica, sociale ed occupazionale, derivante dall'emergenza epidemiologica pandemica, ha coinvolto se pur in diversa misura, indistintamente tutti gli Stati e quasi tutte le attività economiche<sup>(2)</sup> e si è caratterizzata rispetto alle altre crisi finanziarie, per l'impatto senza precedenti e per l'imprevedibilità della sua diffusione, della durata e dunque dei suoi effetti. L'Unione Europea e gli Stati membri hanno dovuto affrontare alcune tra delle più grandi sfide dalla fine della Seconda guerra mondiale in termini sanitari, economico-sociali e finanziari in un momento storico di forte integrazione economica<sup>(3)</sup>.

Le prime misure di sostegno finanziario e tributario introdotte da parte di molti Paesi colpiti dalla crisi economico sanitaria pandemica da COVID 19 che hanno subito pesanti conseguenze socio economiche, sono risultate di breve periodo ed hanno riguardato principalmente diverse forme di incentivi e ristori<sup>(4)</sup>. Tra gli interventi in materia fiscale in via prioritaria, si è provveduto al differimento ed alla sospensione di adempimenti e dei versamenti dei tributi per imprese ed esercenti arti o profes-

---

<sup>(2)</sup> T.L. Guttenberg, J. Hemker, S. Tordoir, *Everything will be different: How the pandemic is changing EU economic governance*, Hertie School Policy Brief, in [www.deloorscentre.eu/en/publications/detail/publication/everything-will-be-different-how-the-pandemic-is-changing-eu-economic-governance](http://www.deloorscentre.eu/en/publications/detail/publication/everything-will-be-different-how-the-pandemic-is-changing-eu-economic-governance) (11 marzo 2021).

<sup>(3)</sup> La sfida dell'UE è molteplice: da un lato vi è l'urgenza di assicurare le forniture necessarie ai sistemi sanitari nazionali, di preservare i posti di lavoro, fornendo al contempo il necessario sostegno alle imprese per garantire loro in primo luogo liquidità (nel breve ma anche nel medio periodo), nonché finanziare la ricerca scientifica per vaccini e terapie anche nel lungo periodo; dall'altro l'esigenza di consentire agli Stati membri un certo margine di manovra nel contesto della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e del Patto di stabilità e crescita (PSC), sospendendo, se pur in via temporanea, i tradizionali vincoli e limiti. Un aumento delle divergenze economiche, all'interno di un mercato integrato quale quello europeo, potrebbe rendere più severa la crisi di tutti gli Stati membri. Cfr. in tal senso lo studio a cura di A. Cataldi, M. Di Crescenzo, G. Di Domenico, B. Giannini, *Covid 19 e UE; Le implicazioni della crisi pandemica sulle politiche economiche a livello UE*, 1° ottobre 2020 MEF, in [www.dt.mef.gov.it](http://www.dt.mef.gov.it).

<sup>(4)</sup> Nel nostro ordinamento ciò è avvenuto attraverso *bonus*, cassa integrazione, blocco licenziamenti ed indennità per i lavoratori autonomi, famiglie ed imprese.

sioni, per sostenere le attività commerciali maggiormente compromesse. Sono stati altresì sospesi tutti i termini procedurali riguardanti l'attività di accertamento, di controllo e di riscossione, delle procedure esecutive e quelli relativi alle attività processuali.

Anche in Italia, come in molti Paesi dell'OCSE e nelle altre tre maggiori economie dell'UE (Francia, Germania e Spagna) <sup>(5)</sup>, sono stati adottati prevalentemente tali provvedimenti straordinari ed introdotti altri benefici allo scopo di garantire la liquidità a sostegno di famiglie e imprese. Per il riconoscimento di tali benefici fiscali, sono stati fissati precisi limiti e soglie come quella della riduzione di fatturato rispetto all'anno precedente <sup>(6)</sup>. Sono state altresì previste nel nostro ordinamento tributario, agevolazioni fiscali con effetti incentivanti finalizzate a supportare alcune attività commerciali particolarmente pregiudicate dalla situazione di emergenza

---

<sup>(5)</sup> In Francia, oltre al differimento, riduzione e cancellazione di debiti tributari ed al credito d'imposta nei confronti di soggetti in grave difficoltà, è stata concessa l'opzione di chiedere la riduzione dell'importo dei tributi dovuti, giustificando le ragioni dell'impossibilità di pagamento. In Spagna allo stesso modo, è stato previsto un differimento dei pagamenti delle imposte e, temporaneamente delle attività di controllo dell'AF. Cfr. L. Cerioni, *Le agevolazioni fiscali legate all'emergenza epidemiologica*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2020, 5. Le misure fiscali più comuni adottate dagli Strati secondo l'OCSE, sono state di sospensione degli obblighi formali e dei versamenti dei tributi. Alcuni Paesi hanno introdotto misure volte a ridurre il carico fiscale sulle attività commerciali durante la crisi pandemica. Altre disposizioni da parte di un terzo dei Paesi, sono state quelle volte ad una riduzione dei tempi dei rimborsi di imposta.

<sup>(6)</sup> Le sospensioni dei versamenti dei tributi per una più vasta gamma di esercenti attività di impresa, arte o professione introdotte dagli artt. 18 e 19 del d.l. n. 23 del 2020, sono state subordinate a specifiche condizioni. L'art. 18 del d.l. n. 23 del 2020 ha individuato infatti, quali beneficiari della sospensione, gli esercenti attività di impresa, arte o professione che abbiano subito una riduzione del fatturato nei mesi di marzo ed aprile 2020 di almeno il 33% rispetto ai medesimi mesi del 2019 in caso di soggetti con ricavi o compensi non superiori ad euro 50 milioni nel periodo di imposta 2019, ed una riduzione di almeno il 50% nel caso di contribuenti con ricavi e compensi superiori ad euro 50 milioni nel periodo di imposta 2019. I versamenti sospesi dall'art. 18 del d.l. n. 23 del 2020, riguardano le ritenute alla fonte, le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, e l'iva per i mesi di aprile e maggio 2020. Parallelamente al differimento delle scadenze per i versamenti, sono state sospese fino al 15 ottobre 2020 (e successivamente prorogate al 30 marzo 2021 con d.l. n. 129 del 2020) anche le attività di riscossione affidate ad Agenzia delle Entrate-Riscossione (*ex art. 99 del 1*), è stata concessa ai contribuenti che abbiano regolarmente adempiuto al pagamento delle rate scadute nel 2019 una maggior flessibilità per il versamento delle rate, in scadenza nell'anno 2020, delle definizioni agevolate ("rottamazione *ter*" e "saldo e stralcio") ed è stata consentita la presentazione di una istanza per ottenere un piano di dilazione dei debiti inseriti nelle definizioni agevolate decadute nel 2019. La sospensione delle attività di riscossione è stata accompagnata dalla sospensione dei termini processuali per i giudizi pendenti presso le Commissioni tributarie, inclusi i ricorsi di primo grado (art. 83 del d.l. n. 18 del 2020, e art. 36 del d.l. n. 23 del 2020).

sanitaria e dall'interruzione dello svolgimento della propria attività (come negozi, ristoranti ed operatori del settore turistico).

Ciò è avvenuto attraverso la previsione di un credito di imposta corrispondente al 60% di alcune spese sostenute dalle imprese (7). Inoltre, si è provveduto ad introdurre incentivi fiscali per la ricapitalizzazione delle imprese, l'esenzione dai tributi locali per le attività svolte da operatori turistici, l'esenzione iva per acquisto di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza sanitaria (8) e la deducibilità per le donazioni agli enti non *profit* coinvolti nell'emergenza.

Tutte le misure fiscali straordinarie emergenziali adottate in un primo periodo da molti Paesi come l'Italia, hanno la caratteristica di essere volte a fronteggiare immediatamente, ma solo provvisoriamente la crisi pandemica da COVID-19, assicurando la liquidità alle categorie più colpite, senza una visione pluriennale diretta e garantire lo sviluppo e la ripresa economica ed in mancanza di un'analisi degli effetti economici e finanziari di lungo periodo valutati in ambito internazionale dall'OCSE (9). Inoltre, considerata l'urgenza dettata dalla gravità della situazione economica generale, in alcuni contesti fortemente integrati come quello UE, non si è proceduto immediatamente ad un'attività di coordinamento tra le diverse politiche fiscali adottate dai singoli Stati per stimolare maggiormente investimenti, consumi e crescita.

---

(7) L'art. 28 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 ha previsto un credito d'imposta per le spese sostenute per la sanificazione dei luoghi e degli strumenti di lavoro, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, l'adeguamento degli ambienti di lavoro alle misure COVID da parte di soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione. Un altro credito d'imposta è stato introdotto per adattare gli ambienti di lavoro alle misure anti COVID per coloro che svolgono attività artistica o professionale, associazioni, fondazioni ed altre attività da parte di enti privati.

(8) Con il d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio) convertito dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, il Governo ha introdotto inoltre delle apposite misure fiscali per l'acquisto, con iva agevolata, dei beni considerati necessari per contenimento e la gestione dell'emergenza sanitaria causata dal coronavirus (art. 124).

(9) Le misure fiscali adottate dall'Italia per sostenere i contribuenti colpiti dall'epidemia COVID-19, sia in termini di strumenti azionati che in termini di intensità, sono limitate se confrontate con quelle di altri Paesi europei. Cfr. G. Bizioli, G. Beretta, *Italy Tax and fiscal policy measures to response to the COVID 19 crisis*, in *Intertax*, 2020, 761. In Germania, diversamente dagli altri paesi, oltre al differimento e la dilazioni delle somme dovute a titolo d'imposta ed al rimborso degli acconti versati, sono state previste misure agevolative per le imprese come il riporto entro precise soglie delle perdite all'indietro ed è stata prevista anche una riduzione delle aliquote iva dal 19% al 16% per favorire il rilancio dei consumi.

L'autonomia finanziaria e tributaria dei Paesi membri, resa possibile dalla maggiore flessibilità e dall'allentamento dei vincoli UE che hanno consentito di introdurre tali misure straordinarie nel periodo emergenziale, è sembrata in ogni caso maggiore rispetto al passato al punto da indurre gli Stati a pensare di essersi riappropriati del proprio potere legislativo in materia finanziaria e tributaria<sup>(10)</sup>.

Non vi è dubbio tuttavia che le scelte di politica fiscale e gli interventi di riforma dei sistemi tributari nazionali in periodi di crisi emergenziali come quello economico-sanitario pandemico da parte di Stati appartenenti ad organismi sovranazionali come l'UE, risultano generalmente maggiormente limitate ed assoggettate a vincoli economici e monetari più intensi. Il condizionamento a livello internazionale e UE delle politiche fiscali incentivanti di ripresa e di contrasto alla crisi pandemica nel lungo periodo e la necessità di interventi di assistenza finanziaria sovranazionale e di sostegno ai Paesi membri più gravemente colpiti, hanno reso in realtà sempre meno autonoma la potestà tributaria e finanziaria nazionale, a causa delle maggiori cessioni di sovranità nazionale che sono risultate indispensabili<sup>(11)</sup>. A livello economico e finanziario internazionale, sono state emanate a tal fine una serie di linee guida contenute in rapporti e documenti dell'OCSE volte ad orientare e condizionare nel lungo periodo i sistemi tributari e le finanze pubbliche nazionali anche se ciò, come si esaminerà, pone una serie di questioni particolarmente complesse sul fronte dei diritti e delle garanzie fondamentali dei contribuenti di difficile soluzione e del mantenimento dell'integrità dell'attuale sovranità fiscale nazionale. Tali interventi in materia finanziaria e tributaria nazionale, mirano a realizzare prevalentemente un'attività di coordinamento delle politiche fiscali e finanziarie che devono fondarsi, nell'interesse comune, su strategie condivise per fronteggiare adeguatamente l'emergenza economica e sociale mondiale, tenendo conto dell'impatto della crisi pandemica che si determinerà nel lungo periodo. L'OCSE ha esortato a tal proposito i Paesi membri ad intraprendere una *overall policy* (che deve comprendere scelte congiunte in materia tributaria, finanziaria, monetaria e sanitaria) come risposta comune alla crisi pandemica, per poi perseguire, in fase di ripresa,

---

<sup>(10)</sup> P. Selicato, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID*, in *Federalismi.it*, 2021.

<sup>(11)</sup> L. Guttenberg, J. Hemker, S. Tordoir, *Everything will be different: How the pandemic is changing EU economic governance*, Hertie School Policy, *cit.* L'unione fiscale, dopo la crisi pandemica, si fonda su un più vincolante coordinamento delle politiche economiche ed è diventata un punto fermo insieme al riconoscimento della capacità fiscale autonoma dell'UE.

obiettivi a lungo termine ed avviare stimoli fiscali a supporto di investimenti e di consumi. Qualora la ripresa economica sarà lenta, l'OCSE ha raccomandato agli Stati, di prolungare gli effetti delle politiche fiscali espansive<sup>(12)</sup>.

Sono stati valutati a livello internazionale in proposito, gli effetti economici e quelli sul debito pubblico nazionale derivanti dall'adozione di specifiche misure fiscali agevolative a breve termine da parte di quasi tutti i Paesi per sostenere le attività commerciali e per stimolare la crescita e gli investimenti necessari a fare fronte alla crisi economica e sociale derivante dagli effetti del COVID<sup>(13)</sup>, mettendo in guardia questi ultimi dalle conseguenze che potrebbero scaturire dal ritorno non graduale ai regimi fiscali ordinari, attraverso ad es. la rimozione delle agevolazioni straordinarie ed il ripristino (inevitabile in ambito europeo) di parametri e vincoli attualmente sospesi. In tal senso l'OCSE fa riferimento a quanto è già accaduto a seguito della crisi finanziaria internazionale del 2008, osservando che, alla luce della recente situazione emergenziale, *gli Stati che non hanno la possibilità di incrementare incentivi fiscali in quanto essi risultano limitati, avrebbero dovuto imparare la lezione ed evitare interventi finanziari che generano contrazioni eccessive che aggravano la situazione del debito degli Stati.*

Inoltre è stata valutata, nel documento emanato il 16.6.2020, denominato "*Territorial impact of COVID-19: Managing the crisis across levels of government*", la possibilità da parte degli Stati, di dover prevedere interventi finanziari per riequilibrare la loro finanza pubblica a seguito della crisi sanitaria ed è stato evidenziato che i piani di risanamento del bilancio adottati, possono determinare una crisi del debito pubblico<sup>(14)</sup>. Sempre

---

<sup>(12)</sup> In tal senso si veda il documento OCSE *Tax and fiscal policies in response to COVID: strengthening confidence and resilience* del 19 maggio 2020.

<sup>(13)</sup> L'OCSE, considera la possibilità nel lungo termine di un incremento del debito tributario che potrebbe determinare un collasso delle attività commerciali. Il debito pubblico elevato di alcuni Paesi come l'Italia (il cui aumento si è attestato intorno al 25% nel 2020) e l'incertezza economica generata dalla pandemia nel lungo periodo nella politica fiscale, oltre all'incremento di investimenti ed alla riduzione di consumi, determineranno come evidenziato a livello internazionale, la necessità di implementare il gettito delle entrate tributarie anche attraverso il reperimento di nuove e maggiori risorse finanziaria per fronteggiare gli effetti della crisi economica e sanitaria e riequilibrare e risanare la finanza pubblica a seguito delle scelte di ricorrere a politiche fiscali espansive. Inoltre come chiarito dall'OCSE, inevitabile risulterà nel lungo periodo, una riduzione degli incentivi e dei benefici fiscali ed un miglioramento del sistema di riscossione dei tributi con conseguente aumento della pressione fiscale.

<sup>(14)</sup> Nel documento OCSE del 16 giugno 2020 è stato chiarito che *The wealth crisis that quickly turned into a social and economic crisis that also rapidly motivated the adoption of*

in ambito OCSE, è stata in proposito considerata la necessità da parte degli Stati, di introdurre un tributo progressivo di solidarietà straordinario sulla salute (*Wealth Solidarity Progressive Tax*) nel Report “*Tax and fiscal policies to response COVID crisis*” del 19 maggio 2020. Tale tributo avente natura patrimoniale, inciderebbe con aliquota del 1% su soglie molto elevate di reddito (sopra i due milioni di euro fino al 3% per redditi superiori a 1 miliardo di euro)<sup>(15)</sup>. Il modello al quale è ispirata tale nuova entrata, è quello che fu previsto da Francia e Germania nel secondo dopo guerra il cui gettito coprirebbe spese straordinarie in fase emergenziale<sup>(16)</sup>. Appare evidente che tali indicazioni provenienti da parte organismi internazionali come l’OCSE, il FMI<sup>(17)</sup> e le Istituzioni UE, incidono sulla sfera maggiormente espressiva della sovranità fiscale nazionale, anche se si manifestano attraverso un invito alla cautela ed alla condivisione delle scelte future, tenendo presente quanto accaduto a seguito della crisi finanziaria del 2008<sup>(18)</sup>.

---

*recovery plans that in turn mobilise public finances. Both the recession and fiscal discretionary measures could lead to a public finance crisis, coupled with a public debt crisis. Sooner or later, countries will have to rebalance their public finance. Fiscal consolidation plans, if adopted, would put, put additional pressure on subnational budgets, resulting in risks of using public investment as an adjustment variable, as it was the case after 2010 particular in a strong drop in public investment, as observed in OECD and EU countries until recently.*

<sup>(15)</sup> C. Landais, E. Saez, G. Zucman (2020), *A progressive European wealth tax to fund the European COVID response*, VOX, CEPR Policy Portal, in <https://voxeu.org/article/progressive-european-wealth-tax-fund-european-covid-response> (4 aprile 2020). Tale tributo patrimoniale risulterebbe conforme a quelli recentemente previsti da alcuni paesi europei (Germania, Danimarca Francia e Svezia).

<sup>(16)</sup> L’OCSE osserva che diverse sono le proposte straordinarie di misure impositive, anche se non tutti i Paesi potranno muoversi in questa direzione ed un crescente numero di proposte formulate nell’ambito delle politiche di riforma di sistemi fiscali riguardano ad esempio la previsione di aumenti del costo del carbone. Ciò potrebbe essere facilitato dalla cooperazione internazionale.

<sup>(17)</sup> Le recenti proposte formulate a livello internazionale, sono nel senso di indirizzare gli ordinamenti tributari verso uno spostamento dell’imposizione dal lavoro sui patrimoni elevati. Il FMI, come istituzione centrale del sistema monetario internazionale, ha un ruolo fondamentale nella prevenzione di crisi finanziarie internazionali generali. Per tale motivo la trasparenza fiscale è considerata un aspetto chiave. Il FMI è già intervenuto in materia fiscale, chiedendo all’Italia il consolidamento fiscale per ridurre il debito e prevedere la tassazione degli immobili e la detassazione del lavoro.

<sup>(18)</sup> Già dopo la crisi finanziaria della fine del decennio scorso, tutti i principali istituti internazionali, suggerivano ai governi di non ostacolare la ripresa economica, aumentando le imposte sulla produzione, ma di fare piuttosto ricorso alle imposte indirette e/o patrimoniali.

2. - *Le nuove politiche fiscali UE ed il trasferimento di sovranità nazionale derivante dall'assistenza finanziaria agli Stati membri nel rispetto della solidarietà*

In ambito UE, ove l'integrazione economica tra gli Stati è maggiore, l'attività di indirizzo e coordinamento sovranazionale dell'attività finanziaria è risultata ancora più rilevante e non volta solo ad orientare le politiche fiscali nazionali. Le risposte adottate dalla Commissione europea e dalla BCE, hanno avuto carattere eccezionale per dimensione e tempistica. Tra i diversi interventi economici immediati di sostegno UE, quelli più rilevanti hanno riguardato innanzitutto la sospensione dei vincoli del patto di stabilità (*generale escape clause*)<sup>(19)</sup> e del divieto di aiuti di Stato con notevole impatto sulle possibilità di manovra finanziaria e sui sistemi agevolativi fiscali delle imprese previsti dai Paesi membri.

Le misure fiscali agevolative introdotte dagli Stati UE in piena fase emergenziale, sono risultate in linea con il quadro derogatorio del divieto di aiuti di Stato enunciato dalla Commissione UE con Comunicazioni n. 1863/2020 e n. 2215/2020 del 3 aprile 2020<sup>(20)</sup>. Con tali Comunicazioni, la Commissione UE ha indicato nel contesto dell'emergenza epidemiologica da COVID, le misure emergenziali conformi a quanto stabilito dall'art. 107, lett. b), TFUE in quanto destinate a porre rimedio al grave turbamento dell'economia di uno Stato<sup>(21)</sup>.

---

<sup>(19)</sup> Il 20 marzo 2020 la Commissione europea ha proposto, in linea con la visione già emerse anche in seno all'Eurogruppo, l'attivazione della *general escape clause* (GEC) prevista dal Patto di Stabilità e Crescita per consentire agli Stati il massimo della flessibilità possibile in seno ai Trattati. Nello specifico, la GEC, consente agli Stati membri di deviare temporaneamente dal percorso di aggiustamento verso l'obiettivo di medio termine e, a quelli in disavanzo eccessivo, di rivedere il percorso di rientro del rapporto *deficit*/PIL al di sotto della soglia del 3%. La GEC non sospende le procedure del Patto di Stabilità, ma ne è parte integrante al fine di mantenere le necessarie misure di coordinamento macroeconomico pur consentendo agli Stati di derogare ai requisiti di bilancio normalmente applicabili. A tal fine, la Commissione ha concordato con gli Stati membri le nuove linee guida per la predisposizione dei Programmi di Stabilità o di Convergenza, nel rispetto delle scadenze già previste nei Trattati. Secondo l'autorità fiscale indipendente, *European Fiscal Board (EFB)* l'attivazione della *general escape clause* è stata pienamente giustificata dalle conseguenze sull'economia della pandemia. Tuttavia, la mancata previsione di una data specifica di termine della clausola (*sunset clause*), lascia aperta la questione della disattivazione delle GEC e il conseguente ripristino della normale operatività del patto di stabilità.

<sup>(20)</sup> Il quadro derogatorio è stato prorogato il 28 gennaio 2021.

<sup>(21)</sup> La Commissione UE in tali comunicazioni ha chiarito che, le misure di supporto concesse a tutte le imprese come la sospensione di pagamento di tributi sulle società, dell'iva, dei contributi sociali, non richiederanno l'approvazione ex art. 108 TFUE. È stato previsto infatti che: "*Likewise, financial support directly to consumers for cancelled services or tickets not reimbursed by the concerned operators do not need to be notified. However,*



La durata di tali provvedimenti derogatori, condiziona il mantenimento o l'eventuale prolungamento di quelle politiche fiscali espansive da parte degli Stati UE in mancanza di ripresa come auspicato dall'OCSE nei documenti richiamati del 2020.

Una delle conseguenze economiche più importanti dell'emergenza sanitaria da COVID, è derivata come esaminato, in particolare nell'eurozona, dalla richiesta alle istituzioni UE di interventi finanziari generalizzati (mancando misure specifiche per contrastare la crisi economico sanitaria) da parte di quei Paesi membri più gravemente compromessi dalla pandemia.

Ciò che ha determinato una vera svolta nella definizione del nuovo assetto della finanza pubblica UE, è stata proprio la previsione di un'adeguata assistenza finanziaria fondata sulla solidarietà tra gli Stati che si è concretizzata nella proposta del 27 maggio 2020 del piano finanziario denominato *Next Generation EU*, volto ad attenuare l'impatto economico e sociale della pandemia di coronavirus e rendere le economie più sostenibili, attivando nuovi strumenti di sostegno agli Stati membri che prevedono meccanismi di controllo sovranazionale sulla situazione economica dei Paesi beneficiari<sup>(22)</sup>. In precedenza, a seguito della crisi finanziaria internazionale del 2008, erano già stati individuati, attraverso accordi come il Fondo salva Stati ed il *Fiscal compact*, strumenti specifici restrittivi aventi la scopo di garantire nell'eurozona la stabilità monetaria attraverso

---

*selective (tax) debt renegotiation may entail some State aid element that would need to be notified to the Commission.*"

(22) Il 9 aprile 2020, l'Eurogruppo ha deciso di avviare una politica economica omnicomprensiva di contrasto alla crisi da COVID 19.

Gli Stati Membri che beneficiano di forme di assistenza finanziaria dal MES che prevede l'accesso a linee di credito per finanziare l'assistenza sanitaria nazionale, sono assoggettati a meccanismi di sorveglianza avanzati. Con la Raccomandazione della Commissione per le politiche economiche e fiscali del semestre Europeo 2020, è stato previsto che: *The only requirement to access the credit line will be that euro area Member States that are requesting support, will commit to use this credit line to support the domestic financing of direct and indirect healthcare, cure and prevention related costs due to the COVID-19 crisis. The COVID-19 pandemic has put unprecedented burdens on eurozone Member States' economies and government finances, which will require a strong EU response in addition to action at the national level.* Il 27 maggio 2020, con comunicazione COM (2020) 442, la Commissione ha proposto il *recovery fund* per sostenere futuri investimenti e riforme strutturali e per garantire l'equilibrio di bilancio a livello EU. Cfr. il documento "Europe's moment: Repair and prepare for the next generation", in <https://ec.europa.eu/>; S. Haroutunian, S. Hauptmeier and N. Leiner-Killinger, *The COVID-19 crisis and its implications for fiscal policies*, in *ECB Economic Bulletin*, 2020, 4. Atro strumento fondamentale adottato per sostenere i Paesi maggiormente colpiti dalla pandemia ed assicurare il sostegno temporaneo per attenuare i rischi di disoccupazione in fase di emergenza, è lo SURE istituito dal Consiglio il 19 maggio 2020.

un sistema di rigorosa condizionalità che ha creato, come si vedrà (al par. 3), problemi di compatibilità con i principi costituzionali<sup>(23)</sup>.

Le politiche di contrasto alla recente crisi economico-sanitaria e di ripresa economica perseguite dalle istituzioni UE e dall'OCSE, hanno reso necessario, sia il potenziamento dei sistemi di accertamento, controllo e della digitalizzazione delle attività svolte dalle autorità fiscali nazionali, che la previsione di nuove entrate o risorse proprie per finanziare il bilancio UE e fronteggiare l'aggravio di spese derivanti dalla crisi sanitaria, contenendo il debito pubblico<sup>(24)</sup>. Infatti tra le varie misure da adottare, sono stati ipotizzati in diversi contesti, nuovi tributi volti ad assicurare quella solidarietà e condivisione delle spese fiscali<sup>(25)</sup> derivanti dall'emergenza pandemica da COVID ed a rafforzare il bilancio UE. Tra questi figurano nuovi tributi verdi o ecologici, l'imposta straordinaria sugli extraprofiti delle imprese prevista dalla Commissione UE nel 2020 con Comunicazio-

---

(23) Tali accordi non sempre prevedono regole precise e gli effetti nei confronti degli Stati del trasferimento di competenze sulla sovranità fiscale nazionale. Durante la crisi finanziaria del 2008, le attività economiche svolte a livello nazionale ed internazionale sono state fortemente compromesse. La particolare situazione economica che si è verificata, ha giustificato uno straordinario potenziamento delle Istituzioni sovranazionali per garantire il trasferimento di maggiori risorse finanziarie ed allo stesso tempo, per introdurre restrizioni di natura fiscale nell'ambito di politiche di *austerity*. Cfr. B. Peeters, *Tax sovereignty of EU members States in view of global financial crisis*, in *EC Tax Rev.*, 2010, 238; A. Morrone, *Crisi economica e diritti, Appunti per lo Stato costituzionale in Europa*, in *Quaderni Cost.*, 2014, 93.

Le attività di assistenza finanziaria e quella di coordinamento e del rispetto dei vincoli economici svolte a livello nazionale e sovranazionale, hanno determinato la necessità di riformare i sistemi giuridici da parte dei Paesi membri UEM in sede di recepimento, attraverso modifiche costituzionali importanti e permanenti come quelle dei nostri artt. 81 e 119 previste dalla l. n. 1 del 2012 che hanno introdotto l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito complessivo e che condizionano anche l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali, rendendole le disposizioni sovranazionali in grado di garantire di rispetto di vincoli e parametri comuni, su quelle interne con conseguenze considerevoli per il futuro in termini di coordinamento ed il ravvicinamento delle politiche fiscali. Ciò ha ridotto e contenuto fortemente la sovranità fiscale nazionale che ha subito un depotenziamento ed un notevole condizionamento.

(24) La Commissione, nel *Next generation*, ha annunciato il ricorso a un meccanismo di finanziamento che consenta un aumento ingente e tempestivo della spesa senza accrescere i debiti nazionali, come espressione di solidarietà a un livello commisurato alla crisi. Verranno emesse obbligazioni con scadenze diverse sui mercati dei capitali, sfruttando al meglio la capacità di questi ultimi di assorbire tali obbligazioni garantendo al contempo il più basso costo medio del prestito. Cfr. S. Grund, L. Guttenberg, C. Odendahl, *Sharing the fiscal burden of the crisis*, in *CVox EU column*, *VoxEU.org*, 5 aprile 2020, considerano importanti tali strumenti (bond di solidarietà pandemica) che dovrebbero essere volti a condividere a livello nazionale, parzialmente, i costi fiscali della crisi pandemica e coprire le spese sanitarie.

(25) S. Dorigo, *The coronavirus emergency and solidarity in Europe*, in *Eu Law Live*, 23, 2020, 8.

ne COM (2020) 442 del 27 maggio 2020 e riconsiderata dal Consiglio Europeo nella riunione del 21 luglio 2020 UE (con Nota EUCO 10/20), oltre la *web tax* per le imprese che operano nell'economia digitale. Tali tributi propri UE rappresentano nuove forme di finanziamento del bilancio sovranazionale che, aggiungendosi alle risorse proprie già esistenti, possono rivoluzionare l'assetto della finanza pubblica UE e degli Stati membri<sup>(26)</sup>. La loro introduzione quali nuove risorse proprie UE, richiederebbe tuttavia il superamento di una serie di limiti posti dall'ordinamento UE come quello dell'unanimità e del *deficit* democratico che caratterizzano ancora il settore fiscale, impedendo l'attuazione di un'unione fiscale europea<sup>(27)</sup>. Il problema che si pone attraverso il riconoscimento di veri e propri tributi UE, risulta estremamente complesso, consistendo nel verificare la possibile configurabilità di una sovranità tributaria parallela degli enti internazionali e sovranazionali che non interferisce, né si sovrappone rispetto a quella dei Paesi ad essi aderenti attraverso il trasfe-

---

(26) Anche il Parlamento UE ha considerato nuove misure fiscali volte al finanziamento del bilancio UE come l'ETS sulle emissioni inquinanti o la *web tax* per imprese che operano nell'economia digitale sostitutiva delle diverse tasse sui servizi digitali adottate autonomamente da alcuni Paesi che dimostrano come sia ancora difficilmente applicabile un'unica tassa UE in modo uniforme in tutti gli stati. cfr. F. Roccatagliata, *Crisi da COVID 2019: con la tassazione dell'economia digitale la spinta verso una vera fiscalità europea*, in *Fisco*, 2020, 38, 3607. Per l'introduzione di nuove risorse proprie, viene proposto per il periodo 2021-2027 un approccio in quattro fasi temporali: 1) nuova risorsa propria legata all'uso dei rifiuti di plastica (dal 1° gennaio 2021): si tratterebbe di un contributo nazionale calcolato in base al peso dei rifiuti non riciclati di imballaggi in plastica; 2) meccanismo di adeguamento del carbonio alla frontiera, per prevenire la rilocalizzazione delle emissioni di carbonio, e tassazione digitale (che dovrebbe, nelle intenzioni della Commissione europea, basarsi sul lavoro in corso in sede OCSE per una tassazione condivisa a livello globale dei proventi delle società attive in questo campo, fermo restando che, in caso di mancato accordo in sede OCSE, la Commissione europea ha già manifestato la sua intenzione di procedere comunque entro il 1° gennaio 2023); 3) proposta riveduta sul sistema per lo scambio di quote di emissioni ETS, con possibile estensione anche ai settori marittimo e dell'aviazione; 4) altre risorse, tra cui una forma di imposizione sulle transazioni finanziarie.

(27) Il Trattato (TFUE) non attribuisce alle Istituzioni UE competenze fiscali tali da permettere la istituzione e la gestione in autonomia di tributi propri, attraverso la determinazione della base imponibile e degli altri elementi fondamentali e di assicurarne la riscossione nei Paesi membri. Tale situazione rende certamente *non autosufficiente finanziariamente* l'Unione Europea e non consente la configurazione di un assetto fiscale autonomo europeo in grado di rappresentare il principale presupposto che può assicurare all'UE il reperimento dei fondi necessari per far fronte alle spese generali dell'UE ed attuare politiche fiscali comuni che consentono di salvaguardare l'interesse economico comune mediante il trasferimento di maggiori competenze. Cfr. S. Battini, in *L'Unione europea quale originale potere pubblico*, in Chiti, *Diritto amministrativo europeo*, 2013, 2, ritiene la possibilità che l'UE diventi uno stato federale destinato a coesistere con gli altri stati indipendenti e sovrani, non, allo stato, uno scenario probabile.

rimento o la condivisione di competenze in alcuni settori della materia fiscale<sup>(28)</sup>. Assume priorità a tal proposito, l'ostacolo della mancanza di *rappresentatività diretta* nella scelta istitutiva di tributi e di meccanismi più trasparenti di trasferimento di risorse<sup>(29)</sup> dagli Stati in capo ai quali rimane il potere impositivo, che non consente la piena attuazione di una unione politica fiscale sulla base di quanto attualmente previsto dal TFUE<sup>(30)</sup>. Il nuovo assetto di tipo federale sul quale dovrebbe fondarsi l'Unione fiscale europea, non potrebbe inoltre prescindere dal potenziamento di meccanismi di sorveglianza da parte delle Istituzioni UE riguardanti, sia l'efficacia dei sistemi di riscossione, che le modalità di erogazione delle spese da parte degli Stati membri. Un sistema fiscale federale europeo presuppone infatti una precisa suddivisione di poteri e competenze in materia tributaria e richiede una loro più chiara regolamentazione a livello istituzionale basata su di un ordinamento multilivello<sup>(31)</sup> fondato su equità, giustizia fiscale e sulla sussidiarietà.

---

<sup>(28)</sup> A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 144. La posizione della dottrina sul punto storicamente non è sempre stata uniforme.

Alcuni autori (M. Udina), pur riconoscendo che il principio di sovranità escludono il potere degli organismi sovranazionali di prelevare tributi a carico di un altro Stato, hanno ritenuto, secondo una prospettiva più avanzata, che il potere impositivo spettasse a tali organi nei confronti dei cittadini comunitari, anche se per tale attuazione essi dovessero ricorrere agli strumenti normativi offerti dai diversi ordinamenti dei singoli Paesi aderenti. Nel caso UE, tale organo sovranazionale ha il potere di stabilire a carico dei singoli delle prestazioni coattive per finanziare le proprie attività, ma tale potere è subordinato alla sovranità degli stati cui appartiene il soggetto passivo, nonché all'esercizio del potere impositivo delle autorità amministrative dello stato stesso. Cfr. Fransoni, *Inesistenza di limiti formali all'efficacia della legge nello spazio*, in A. Fantozzi, *op. cit.*, 324, sostiene che l'identificazione della potestà impositiva con la sovranità risulta contraddetta proprio dall'inscindibilità del tributo rispetto a tutte le collettività politicamente organizzate e quindi dall'esistenza di tributi riferibili ad enti privi di sovranità. Cfr. R. Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 3, secondo il quale la territorialità è espressione di sovranità e sarebbe dunque possibile equiparare gli Stati ad ogni sufficiente numero di individui che dia vita ad un governo in grado di imprimere il carattere della coercibilità delle proprie decisioni.

<sup>(29)</sup> F. Gallo, *Europa in deficit di democrazia*, in *Il Sole 24 ore*, 27 febbraio 2017. Il traguardo della costruzione di uno Stato federale europeo avrebbe bisogno di una riforma dei trattati europei in modo da sciogliere quel nodo che la stringe derivante dal parallelo sviluppo del metodo sovranazionale e del metodo intergovernativo. L'assetto federalista europeo presuppone sul piano istituzionale il conferimento alla UE di una propria capacità fiscale e, sul piano delle polizie, delle politiche sociali e fiscali redistributive tra Stati incrementando il bilancio UE.

<sup>(30)</sup> Il trasferimento di maggiori poteri sia fiscali che di spesa ad un organo sovranazionale da governi nazionali a quello centrale, ipotizzabile prioritariamente tra i Paesi della zona euro, presupporrebbe modifiche costituzionali e dei Trattati UE attualmente in vigore.

<sup>(31)</sup> B. Caravita di Toritto, in *Sovranità nazionale ed UE il cammino verso valori costituzionali condivisi*, in *La sovranità finanziaria condivisa*, in *Federalismi.it*, 2014, 17,

Nel quadro particolare emergenziale, va considerato che, una politica fiscale dell'UE coordinata con quella dei Paesi membri e basata su criteri chiari di trasferimento di risorse e funzioni, consentirebbe di evitare conflitti e rivendicazioni di autonomia in ambito di redistribuzione delle spese<sup>(32)</sup>. È dunque necessario stabilire se sussistono i presupposti per la previsione da parte di tutti gli Stati membri di un tributo straordinario avente le stesse caratteristiche ed in grado di contribuire a far fronte specificamente alle conseguenze della crisi pandemica in ambito UE. L'ordinamento UE, sebbene sia prevista in generale, a determinate condizioni, l'assistenza finanziaria in casi emergenziali dall'art. 122 TFUE<sup>(33)</sup>, non prevede nel dettaglio le modalità e le soglie di tali trasferimenti di risorse finanziarie agli Stati membri attraverso prelievi fiscali, né disciplina gli effetti e le conseguenze economiche che ne scaturiscono in termini di aggravio per ciascuno di essi. Ciò è emerso chiaramente con riguardo alle trattative intergovernative tra gli Stati per beneficiare delle risorse stabilite dal *Recovery fund* (che non sono più tollerabili) e fare fronte nell'immediato all'emergenza economica e sanitaria.

Il conferimento da parte di tutti gli Stati membri, in fase emergenziale, di poteri straordinari che consentono alle Istituzioni UE di intervenire sul fronte del coordinamento dei sistemi tributari e di quello delle spese pubbliche, in un contesto di forte integrazione economica, risulta tuttavia necessario per assicurare, oltrepassando la sfera delle rispettive competenze, politiche fiscali nazionali complessive da adottare nell'interesse comune e nel rispetto delle linee guida fornite a livello fiscale internazionale dall'OCSE<sup>(34)</sup>.

Una peculiarità delle politiche fiscali di lungo termine come quelle che verranno adottate per fare fronte agli effetti economici della crisi emergenziale sanitaria pandemica in ambito EU, consiste comunque nel determinare un trasferimento non definitivo, di potestà finanziaria e tributaria

---

ritiene che esistono una serie di elementi che possono essere considerati come un implicito ma cosciente cammino verso un'unità politica sulla falsariga degli Stati federali.

<sup>(32)</sup> In tal senso F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva di unificazione europea*, in *Dir. e prat. trib.*, 2014, 15.

<sup>(33)</sup> L'art. 122 TFUE conferisce agli Stati un ampio potere discrezionale per agire in situazioni di emergenza prevedendo che: qualora uno Stato membro si trovi in difficoltà o sia seriamente minacciato da gravi difficoltà a causa di calamità naturali o di circostanze eccezionali che sfuggono al suo controllo, il Consiglio, su proposta della Commissione, può concedere *a determinate condizioni* un'assistenza finanziaria dell'Unione allo Stato membro interessato. Il presidente del Consiglio informa il Parlamento europeo in merito alla decisione presa.

<sup>(34)</sup> Ciò è accaduto durante la crisi finanziaria del 2008. Cfr. par. 4.

straordinaria alle Istituzioni sovranazionali, e prevedere un maggiore coordinamento delle scelte fiscali degli Stati membri.

Una delle ragioni di tale trasferimento, va individuata nella maggiore ed ancor più diffusa richiesta di sostegno e di solidarietà (rispetto alla crisi finanziaria del 2008) <sup>(35)</sup>, dettata dalla crisi pandemica che ha reso necessaria l'apertura di credito a livello sovranazionale attraverso il *Recovery fund*. Essa presuppone maggiori e più incisive limitazioni delle sovranità nazionali (fiscale e di spesa) in via non definitiva, per assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio previsti nell'eurozona. La particolarità e la gravità della nuova attuale situazione di crisi economico-pandemica che ha provocato un forte incremento delle spese sanitarie e la riduzione o interruzione delle attività produttive che si sono verificate repentinamente ovunque a livello nazionale, incidendo maggiormente nei confronti dei Paesi (come l'Italia e la Spagna) con debito pubblico più elevato, determinano infatti un più forte coinvolgimento economico finanziario di tutti gli Stati

---

<sup>(35)</sup> Le diverse ragioni che hanno inciso nell'ultimo decennio, in varia misura, a seguito della citata crisi economia e finanziaria internazionale del 2008, sulla sovranità fiscale nazionale, hanno già reso necessari una serie di interventi da parte di organismi internazionali nei confronti di alcuni stati, come l'OCSE, il G-20 e l'FMI volti ad orientare le politiche economiche e fiscali ed in alcuni casi ad inasprire le misure fiscali in alcuni settori da parte degli Stati che hanno beneficiato di risorse aggiuntive. Con diverse modalità ed interventi normativi volti in taluni casi alla modifica costituzionale, (come quelle avvenute in Italia con l. n. 1 del 2012 con cui sono stati recepiti i vincoli UE del patto di stabilità volti ad evitare disavanzi pubblici eccessivi) si è contribuito a tal proposito al rafforzamento delle fonti di diritto tributario e finanziario europeo, in materia finanziaria. vincoli economici UE del patto di stabilità e quelli stabiliti dal *Fiscal Compact*. In alcuni casi, è stata invece valutata la questione di legittimità costituzionale di tali nuovi vincoli finanziari UE imposti a livello nazionale compreso quelli derivanti dalla creazione del fondo salva Stati (ESM). Con il Patto Europlus, accordo non giuridicamente vincolante adottato dai Capi di Stato e di governo dell'area euro nel marzo del 2011, gli Stati dell'area euro e alcuni altri Stati membri dell'UE hanno assunto infatti l'ulteriore obbligo di recepire nelle Costituzioni o nella legislazione nazionale le regole del Patto di stabilità e crescita. Agli Stati membri è stata rimessa la facoltà di scegliere lo specifico strumento giuridico nazionale cui ricorrere, purché di natura vincolante e l'esatta forma della regola da applicare a livello sia nazionale che subnazionale. In seguito, la Direttiva 2011/85/UE concernente i requisiti per i quadri di bilancio nazionali, entrata in vigore nel novembre 2011, ha fissato regole minime perché sia garantita l'osservanza da parte degli Stati membri dell'obbligo, derivante dal Trattato UE, di evitare disavanzi pubblici eccessivi. A tal fine, il Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nella Unione economica e monetaria (cosiddetto *Fiscal compact*), concordato al di fuori della cornice giudica dei Trattati, all'art. 3, ha impegnato le Parti contraenti ad applicare e ad introdurre, entro un anno dall'entrata in vigore del Trattato, tali regole con norme vincolanti e a carattere permanente, preferibilmente di tipo costituzionale, o di altro tipo, purché ne garantiscano l'osservanza nella procedura di bilancio nazionale, in aggiunta e senza pregiudizio per gli obblighi derivanti dal diritto dell'UE.

membri (*spillover effect*), pur in mancanza di specifiche regole e di riforme adeguate del TFUE.

### 3. - *Gli scenari futuri della politica fiscale italiana e le conseguenze dell'assistenza finanziaria UE per fare fronte alla pandemia*

L'elevata flessibilità riguardante i vincoli economici e di bilancio prevista dal diritto UE durante l'emergenza pandemica, ha consentito come esaminato precedentemente, nell'immediato, il riconoscimento di una maggiore autonomia agli Stati membri nella scelta delle politiche fiscali da adottare in ottemperanza alle linee guida internazionali ed Europee. Nel piano di bilancio integrato 2021-2023 (che include buona parte delle risorse Europee del *Next generation EU*), previsto dal nostro ordinamento, sono stati stanziati 187 miliardi euro per ridurre il *deficit* nei prossimi tre anni. Queste risorse includono 45 miliardi di prestiti allo scopo di sostenere le attività commerciali, riducendo gli effetti della crisi pandemica e incrementando gli investimenti. Tuttavia, nonostante sia stata preannunciata una riforma del sistema fiscale e della progressività, manca ancora una visione complessiva delle misure che verranno introdotte nel nostro ordinamento tributario<sup>(36)</sup> e le politiche di contrasto all'evasione non sono ancora adeguate agli *standard* internazionali. Gli interventi in materia fiscale dovrebbero rappresentare i presupposti per l'uscita dalla crisi e la promozione dello sviluppo e la crescita a livello nazionale.

Alla luce di quanto esaminato, tra le nuove misure proposte nel nostro ordinamento tributario – non ancora entrate in vigore – sono previsti una serie di interventi volti alla semplificazione degli adempimenti, al rafforzamento dei controlli ed al miglioramento ed all'efficienza del sistema di riscossione risultante, anche secondo l'OCSE e il FMI<sup>(37)</sup>, frammentario,

---

<sup>(36)</sup> Solo cinque miliardi sono stati destinati alla riduzione dell'irpef attraverso deducibilità personali conformi al criterio della progressività. Inoltre, non sono state elaborate ancora specifiche disposizioni fiscali volte a stimolare la crescita del settore economico-commerciale e ad incrementare la competitività delle imprese nazionali nel mercato internazionale. Non è stata prevista alcuna riduzione delle aliquote iva come è accaduto in altri Paesi UE (ad es. Germania). La sola riduzione delle aliquote iva riguarda come esaminato, le vendite di beni necessari a contenere l'emergenza epidemiologica (riduzione delle aliquote del 22% al 5% su mascherine, ventilatori and altri prodotti per la sicurezza dei lavoratori).

<sup>(37)</sup> Nel Rapporto FMI "*Enhancing Governance and Effectiveness of the Fiscal Agencies*" sull'amministrazione fiscale italiana del 2010, commissionato dal MEF all'OCSE e dal Fondo Monetario Internazionale, sono stati presentati il 19 luglio 2016 ai parlamentari delle Commissioni Finanze di Camera e Senato, alcune proposte. È stata esaminata l'organizzazione, la *governance* e la prestazione operativa dell'amministrazione finanziaria e in particolare dell'Agenzia delle Entrate.

eccessivamente macchinoso e non in grado di considerare la solvibilità del debitore<sup>(38)</sup>. Tali ultime proposte consentirebbero l'adeguamento delle procedure tributarie nazionali agli *standard* previsti dall'OCSE e dunque un allineamento del nostro sistema di controllo alle politiche fiscali internazionali. Inoltre è prevista parallelamente l'introduzione della *Voluntary Disclosure* sul contante e altri valori derivanti da redditi non dichiarati (anche connessa all'emersione del lavoro nero) a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva e dell'impiego per un periodo minimo di tempo (ad es. 5 anni) di una parte significativa dell'importo in attività funzionali alla ripresa. Anche tale ultima proposta consiste nel condizionare gli effetti premiali in ambito penale a specifici requisiti di coerenza fiscale in un'ottica di *compliance* condivisa a livello internazionale.

Pertanto, la possibile introduzione nel nostro ordinamento di un'imposta straordinaria progressiva di tipo patrimoniale con specifica finalità, anche se non viene considerata da sola uno strumento sufficiente per contenere le conseguenze del fabbisogno finanziario generato dalla crisi pandemica<sup>(39)</sup>, potrebbe risultare una scelta compatibile con le esigenze di riforma del sistema tributario nazionale. L'attenzione è stata infatti

---

(38) Le linee guida per la definizione del piano nazionale di ripresa e resilienza "post COVID-19 del nostro Comitato interministeriale per gli Affari Europei del 2020, prevedono, tra le politiche di supporto, la riforma del Fisco, puntando, tra l'altro su temi cari sia ai cittadini che agli addetti ai lavori, quali:

- semplificazione degli adempimenti per i contribuenti e le imprese;
- contrasto all'evasione fiscale, con la promozione dell'uso dei pagamenti digitali e con il miglioramento delle risorse delle agenzie fiscali;
- pieno utilizzo e operatività incrociata delle banche dati.

Un Fisco più semplice, oltre a migliorare la *compliance*, grazie alla quale si riducono all'origine i fenomeni evasivi ed elusivi, consente all'Amministrazione finanziaria di perseguire, nell'attività di controllo, le reali e rilevanti condotte evasive, ossia quelle chiaramente finalizzate a non pagare le imposte mediante comportamenti illeciti e non quelle derivanti da errori di poca rilevanza, talvolta inconsapevoli. In questo contesto, fermo restando che le scelte definitive spettano al Parlamento e al Governo, le risorse del *Recovery Fund* potrebbero essere utilizzate per una riforma del Fisco e dell'attività di riscossione e per un rafforzamento dei processi di digitalizzazione e innovazione, sui quali l'Agenzia ha già investito, negli ultimi anni, ingenti risorse, al fine di rendere più efficiente ed efficace la propria azione". Nel documento "Iniziativa per il rilancio 2020-2022" redatto da parte dalla *task force* per l'emergenza nominato dal Consiglio dei Ministri denominato Piano nazionale di ripresa post COVID, sono state previste altre misure anche fiscali non ancora attuate, volte alla ripresa economica ed a preservare l'occupazione. Tra tali iniziative risulta di particolare rilevanza l'incentivo all'adozione di sistemi di *tax control framework* anche attraverso l'estensione del dialogo preventivo con l'amministrazione finanziaria. È inoltre stata prevista la non applicabilità delle sanzioni amministrative e penali per le società (italiane ed estere identificate in Italia) che siano in regime di cooperative *compliance* o implementino un modello di presidio del rischio fiscale.

(39) A. Contrino, F. Farri, *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica*,



focalizzata sulla proposta di istituzione di un tributo progressivo sostitutivo sui grandi patrimoni il cui gettito sarebbe parzialmente volto a coprire le spese sanitarie sulla falsariga di quello valutato nella proposta formulata dall'OCSE<sup>(40)</sup>. In tale contesto, la creazione di un prelievo impositivo europeo avente finalità solidale in ambito sanitario ispirato al tributo progressivo sulla (o per) la salute (*Wealth Solidarity Progressive Tax*) contemplato dall'OCSE nel 2020, troverebbe una valida giustificazione condivisibile dagli Stati membri e dei validi fondamenti costituzionali in molti paesi europei compreso l'Italia e, grazie alla sua progressività ed alla sua specifica finalità, risulterebbe maggiormente conforme al principio di giustizia fiscale globale. Una simile proposta, se pur considerata quale misura straordinaria, non potrebbe tuttavia prescindere dalla previsione di altre disposizioni fiscali incentivanti concordate a livello UE e rientrare in una più ampia riforma dell'attuale nostro microsistema frammentario di tassazione patrimoniale, per assicurare una razionalizzazione, nel rispetto dei principi costituzionali e del divieto di confiscatorietà.

---

in *Riv. dir. trib., on line*, 29 marzo 2020 evidenziano la necessità di un collegamento più forte di tali tributi con il beneficio.

<sup>(40)</sup> Con la legge di stabilità del 2021 (Emendamento AC 2790-*bis* non approvato ed espunto), è stata avanzata la proposta di introdurre una imposta patrimoniale personale ordinaria sostitutiva a struttura progressiva sui patrimoni derivanti dalla somma delle attività mobiliari ed immobiliari al netto delle passività finanziarie possedute dai contribuenti in Italia e all'estero. Tale misura sarebbe volta ad assoggettare i redditi al di sopra di euro 500.000 fino a quelli eccedenti il miliardo di euro con 5 aliquote che vanno dal 0,5% al 3%. Soltanto il gettito proveniente dal prelievo straordinario del 3% (solo per il 2021) sopra il miliardo di euro sarebbe utilizzato per la lotta alla pandemia e per aiutare le fasce di popolazione più in difficoltà. L'imposta sostitutiva progressiva proposta recentemente, prevederebbe l'esenzione IMU e dell'imposta di bollo sui conti correnti e risulterebbe volta ad evitare parzialmente quella "parcellizzazione" del patrimonio che il nostro legislatore ha creato inserendo singoli *assets* nel presupposto di singoli tributi, caratterizzati da criteri di quantificazione differenti dell'importo dovuto (sia quanto alla base imponibile, sia per quanto riguarda l'aliquota). Cfr. A. Foti Valente, *L'imposta sostitutiva sui grandi patrimoni*, in *Fisco*, 2021, 353. Tale proposta ha caratteristiche comuni a quella progressiva solidale sulla salute contenuta nel documento OCSE del 2020 *cit.* e risulta simile ad altri tributi patrimoniali già previsti da alcuni Stati come l'imposta spagnola che colpisce l'intero patrimonio delle persone fisiche con aliquota progressiva da 0,2 a 2,5%, o il prelievo introdotto in Francia (imposta sulle grandi fortune per l'ammontare di redditi superiori ad 800.00 euro di patrimonio netto) ed in Belgio, che assoggetta a tassazione i depositi in conto titoli superiori a milione di euro per far fronte all'emergenza sanitaria.

#### 4. - *Il contrasto tra le politiche fiscali, i diritti fondamentali e gli interessi costituzionali*

Spesso gli interventi e le misure fiscali straordinarie per fare fronte a situazioni emergenziali, hanno determinato in ambito europeo un'incompatibilità di vario tipo con principi generali ed equilibri politico-economici e sociali nazionali stabiliti a livello costituzionale, provocando un forte condizionamento delle manovre finanziarie e di bilancio di alcuni Stati, ponendosi in contrasto con i diritti fondamentali e le libertà economiche sancite a livello Europeo e costituzionale. Ciò è derivato principalmente dalla richiesta di introduzione di misure fiscali e finanziarie restrittive e dall'inasprimento delle attività di controllo. L'art. 15 CEDU prevede espressamente delle deroghe generali agli obblighi ed ai diritti fondamentali garantiti dalla convenzione in situazioni di emergenza che minacciano la vita delle nazioni, stabilendo dei limiti che dovranno essere rispettati dagli Stati e che riguardano anche le libertà personali e i diritti fondamentali. Non tutti gli ordinamenti nazionali, come l'Italia prevedono espressamente tale deroga nelle loro costituzioni ed è comunque necessario che le misure di inasprimento anche fiscali adottate dagli Stati nel rispetto di impegni assunti a livello sovranazionale che scaturiscono dalla sospensione di misure fiscali agevolative e incentivanti, siano proporzionate e non restringano eccessivamente l'autonomia e la sovranità finanziaria nazionale e i diritti fondamentali.

A tal proposito vanno considerati anche in tale caso, gli effetti delle misure adottate a seguito della crisi economica e finanziaria internazionale del 2008<sup>(41)</sup>, che hanno causato un rafforzamento del diritto sovranazionale tale da comprimere talvolta eccessivamente l'autonomia e la potestà tributaria degli Stati con politiche di *austerity* generalizzate per assicurare il rispetto dei vincoli economici e finanziari in ambito UE ed in particolare nell'area euro, quale conseguenza dell'assistenza finanziaria con ripercussioni anche sulle economie degli altri Stati. Si è verificata in quell'occasione, la necessità di oltrepassare la linea di demarcazione delle rispettive sfere di competenza di Stati membri e UE e di incidere a tutto campo e in modo permanente sulle finanze pubbliche dei Paesi membri dell'area euro in particolare sul versante della spesa pubblica e delle scelte di

---

<sup>(41)</sup> P. Essers, *New trend on business taxation after the crisis, Finacial crisis and single market* (a cura di) L. Salvini, G. Melis, Roma, 2012, 70; F. Vanistendael, *The crisis: a window of necessity for EU taxation, Mossner lecture 2010*, in [www.eatlp.org](http://www.eatlp.org); B. Peeters, *Tax sovereignty of EU members States in view of global financial crisis*, *EC Tax Rev.*, 2010, 236.

politica fiscale e tributaria<sup>(42)</sup> da parte delle Istituzioni competenti (BCE, Commissione e Consiglio UE). Ciò ha reso tuttavia necessario un confronto costante con le Istituzioni da parte dei diversi Paesi. Le misure fiscali restrittive e di inasprimento del carico fiscale, imposte da alcuni ordinamenti a seguito della crisi finanziaria, se pur giustificate da vincoli economici inscindibili e da una specifica finalità emergenziale come quella di fare fronte alla crisi finanziaria internazionale, hanno determinato reazioni e rivendicazioni di sovranità da parte di alcuni Stati che hanno invocato i diritti fondamentali e la proporzionalità. I vincoli derivanti dal MES e dal *Fiscal compact*, sono stati considerati in grado di condizionare eccessivamente le politiche fiscali nazionali attraverso norme fiscali restrittive o di *austerity* previste a livello sovranazionale e di pregiudicare l'autonomia nazionale, mettendo in discussione la finalità solidaristica e l'intero assetto istituzionale dell'UE. In particolare, in tali ultimi casi, è stato rilevato il pregiudizio derivante dal mancato godimento dei diritti socio-economici nel contesto della crisi finanziaria derivante dall'indebitamento. Alcune Corti Costituzionali di Paesi Unionali (Grecia e Portogallo), hanno esaminato e considerato rilevanti gli effetti delle misure di *austerity* derivanti dalla crisi finanziaria sul godimento di diritti socio-economici<sup>(43)</sup>.

Si è posto infatti in tali casi, un problema riguardante la compatibilità con i principi costituzionali, e con i diritti fondamentali di alcune misure economiche e fiscali imposte in contesti come l'UEM.

---

(42) Cfr. P. Essers, *New trend on business taxation after the crisis*, *Financial crisis and single market*, cit., 70; F. Vanistendael, *The crisis: a window of necessity for EU taxation*, *Mossner lecture*, cit. R. Avi-Yonah, H. Xu, *Global Taxation after the Crisis: Why BEPS and MAATM are Inadequate Responses, and What Can Be Done About It*, in University of Michigan Public Law Research Paper N. 494, 2016, in <https://privpapers.ssrn.com>. Gli Accordi come MES o ESM (fondo salva stati) *Fiscal compact* hanno condizionato fortemente i Paesi aderenti con cessioni considerevoli di parte della sovranità nazionale.

(43) Il Consiglio di Stato greco nel giudizio 2307/2014, par. 40 ha affermato: “*The judgment also moved from a deferential approach to a more protective one, although in an inconsistent way. One of the main changes concerned the assessment of the necessity of the contested legislation, which was influenced by considerations on the degree of urgency underpinning the decision-making process. On the contrary, lower courts immediately adopted a more protective stance towards individuals affected by austerity measures*”. Anche la Corte costituzionale portoghese ha considerato in alcune sentenze rilevante la questione di costituzionalità della sospensione di misure fiscali favorevoli e agevolative previste dall'ordinamento nazionale prima e dopo aver ricevuto assistenza finanziaria. Si è affermato inoltre che “*Those belonging to the former group were meant to avoid the rescue package and were all deemed in conformity with the Portuguese Constitution. Austerity-driven reforms belonging to the latter category were mostly implemented through State Budget Laws from 2011 to 2014, 65 which imposed salary and pension cuts, tax hikes, and labour law reforms.*” (Corte cost. portoghese sentenza n. 399 del 27 ottobre 2010).

Per quanto riguarda più in generale i vincoli derivanti dall'assistenza finanziaria da parte degli altri Stati membri (virtuosi) in termini di solidarietà attraverso l'incremento del carico fiscale complessivo nel proprio ordinamento nazionale, va tenuto presente che i sacrifici economici per sostenere altri Stati membri beneficiari di risorse, non sono sempre stati condivisi, né hanno trovato piena compatibilità a livello costituzionale le misure di redistribuzione finanziaria emergenziale imposte dall'UE.

Tali interventi nel caso di meccanismi imposti convenzionalmente come quelli sanciti dal MES o *Fiscal compact*, basati sulla condivisione del carico finanziario (*sharing the fiscal burden*), hanno trovato dei limiti costituzionali nei diritti fondamentali e nel principio della proporzionalità, che hanno messo in discussione l'attività di assistenza e la solidarietà tra Stati membri. Non sono infatti mancati orientamenti di Corti costituzionali di Paesi UE come quelli della Corte costituzionale tedesca del 2011-2012, volti a salvaguardare la sovranità nazionale ed a sancire l'obbligo di una riserva interpretativa costituzionalmente necessaria delle leggi di ratifica di trattati come il *Fiscal compact* e la mancanza di automatismi dei meccanismi di assistenza UE, individuando limiti alla solidarietà tra Stati e agli interventi della BCE sulla base della competenza e proporzionalità<sup>(44)</sup>. La

---

(44) Con la Sentenza Corte cost. tedesca n. 987/10 del 7 settembre 2011 riguardante aiuti finanziaria alla Grecia, si riteneva che qualunque forma di mutualizzazione dei debiti pubblici per essere conforme alla costituzione, deve rimanere nel pieno controllo della autonomia finanziaria e dell'imposizione fiscale nazionale. Con successiva sentenza del 12 settembre 2012, la Corte costituzionale tedesca, pur dando formalmente il via libera al nuovo fondo salva stati europeo, *l'European Stability Mechanism* (Esm), stabiliva alcune precise condizioni ed un tetto massimo. Tali sentenze risultano in contrasto con quanto veniva affermato dalla CGUE nel caso *Pringle* C-370/12 del 27 novembre 2012 che respingeva le doglianze relative al MES ed alla sua applicazione, ritenendo che il Trattato internazionale del 2012 sul Meccanismo europeo di stabilità, non violasse il diritto dell'Unione, né i suoi principi sanciti dalla Carta dei diritti dell'Ue, come l'art. 47 sul «diritto a un ricorso effettivo». In una complessa decisione la Corte affermava che i Trattati Ue non proibiscono ai singoli Stati di stipulare altri accordi di diritto internazionale, a condizione che questi non siano contrari al diritto dell'Unione. La Corte costituzionale tedesca rivendicava il principio per cui nessun automatismo può operare in ambito UE nell'ambito dell'assistenza finanziaria. Inoltre tale sentenza ha influito fortemente sulla costituzionalità delle leggi di ratifica in sede nazionale di trattati internazionali come MES. Si affermava che non vi può essere un totale vincolo dei Paesi membri nella sua totalità al MES e nessun intervento automatico ed ulteriore pagamento può determinare rischi di garanzia illimitata. Se pure diversa e particolare la vicenda e i tentativi di controllo della spesa pubblica attraverso il contenimento dell'assistenza finanziaria in un settore cui la competenza UE è esclusiva, comunque potrebbero essere rilevate nell'orientamento della Corte costituzionale tedesca, possibilità di estensione della *riserva interpretativa costituzionalmente necessaria* e rivalutazione del ruolo della corte costituzionale e degli interessi economici e fiscali nazionali. (cfr. M. Dani, *Il*

Germania ha più di recente evidenziato la mancanza di un limite preciso degli apporti economici e finanziari degli Stati e delle rispettive responsabilità derivanti dalla adesione al MES. Con sentenza del 5 maggio 2020, la Corte costituzionale tedesca ha infatti considerato l'intervento PSPP della BCE in grado di eccedere le competenze *ultra vires* in materia economica e monetaria e di superare i poteri attribuiti agli Stati, violando il principio di proporzionalità considerato espressione delle *tradizioni costituzionali europee* (45). Pur risultando particolari le vicende esaminate dalla Corte costituzionale tedesca ed i tentativi di controllo di legittimità costituzionale degli interventi UE sulla spesa pubblica nazionale attraverso il vincolo dell'assistenza finanziaria in un settore cui la competenza sovranazionale è esclusiva, le perplessità ed i pregiudizi sulle politiche economiche e finanziarie comuni che sono emersi dalla giurisprudenza nazionale, potrebbero determinare nell'attuale fase emergenziale pandemica, l'estensione della *riserva interpretativa costituzionalmente necessaria* anche alla tutela degli interessi fiscali nazionali fortemente collegati a quelli economici, favorendo nuove rivendicazioni sovraniste in grado di arrestare quell'accelerazione del procedimento fondamentale di integrazione fiscale tra Stati membri fondato sulla solidarietà, che si è andato sviluppando fortemente durante la pandemia.

Le limitazioni poste agli strumenti di assistenza finanziaria sovranazionale (MES, *Recovery Fund*) poste a livello costituzionale e quelle riguardanti la previsione di misure fiscali restrittive previste a seguito della crisi finanziaria del 2008 da parte delle altre Corti costituzionale, potrebbero determinare nuovamente se pur in modo diverso, le stesse reazioni da parte di altri Stati membri che credono che i sacrifici finanziari previsti per fare fronte all'emergenza pandemica a livello sovranazionale, possano compromettere la propria autonomia e sovranità nazionale (46).

Nonostante l'ordinamento e la giurisprudenza costituzionale italiana riconoscano ancora in maniera consolidata il primato del diritto unio-

---

*diritto pubblico europeo nella prospettiva dei conflitti*, Padova, 2013; A. Mangia, *Il Mes. L'Europa e il trattato impossibile*, cit., 59).

(45) Con la sentenza PSPP del 5 maggio 2020 BVerfG 859/15, la Corte costituzionale tedesca è intervenuta valutando la conformità ai principi costituzionali ed alla proporzionalità degli interventi di solidarietà finanziaria, ritenendo che la BCE eccede le sue competenze in materia economica e monetaria.

(46) Cfr. A.P. Dourado, M.P. Maduro, *A plea for the European Union fiscal autonomy*, in *Intertax*, 2020, 696. La sentenza della Corte costituzionale tedesca avrà conseguenze su ogni forma futura di assistenza finanziaria che verrà adottata dall'EU per contrastare la crisi derivante dal COVID e sui rapporti tra Corte di giustizia e le Corti costituzionali dei Paesi membri.

nale ed il ruolo prevalente della Corte di giustizia rispetto a quello delle corti nazionali (cfr. tra le tante sent. Corte cost. nn. 269/2017 e 142/2018, 20/2019) come giudice di ultima istanza, gli orientamenti delle Corti cost. di altri Paesi membri UE, se pur riguardanti un conteso diverso e vincoli e parametri economici precisi e permanenti<sup>(47)</sup>, potrebbero rappresentare attraverso il richiamo ai diritti fondamentali europei, dei controlimiti in grado di arginare eventuali sacrifici fiscali e finanziari restrittivi eccessivi imposti a tutti gli Stati *post*-pandemia a livello sovranazionale quale conseguenza dell'assistenza finanziaria e della solidarietà<sup>(48)</sup>. Ciò potrebbe causare una interferenza sulle future politiche fiscali e tributarie di riequilibrio previste anche a livello OCSE, in un momento del tutto particolare come quello dell'attuale e più estesa emergenza sanitaria da COVID ove, come non mai, la solidarietà tra Stati membri ha assunto un particolare rilievo. Fondamentale risulta in proposito il rispetto di quanto stabilito dall'art. 52 al 1° comma della Carta dei diritti fondamentali dell'UE il quale, dopo aver previsto che: *eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà*, stabilisce che nel rispetto

---

(47) In ambito UE è opportuno distinguere gli interventi strutturali recepiti dagli ordinamenti nazionali che legittimano misure adottate dalla BCE, Commissione e Consiglio necessarie a fare fronte finanziariamente a situazioni di emergenza straordinaria, assicurando il rispetto dei vincoli di bilancio e di una serie di parametri economici previste per i Paesi della zona euro vincolati dall'unione economica e monetaria, prevedendo la stipula di nuovi appositi accordi e norme convenzionali come il *Fiscal Compact* (volto a ridurre nel tempo il debito pubblico dei Paesi che hanno sfiorato i parametri) o il MES (attraverso il quale si è istituito il fondo salva stati), dalle altre disposizioni più generali dettate a livello internazionale dalla temporanea necessità di prevenire o fare fronte a periodi di crisi economica (adeguamento ad es. alle linee guida OCSE e agli interventi anticrisi del FMI) o a situazioni economiche congiunturali emergenziali sfavorevoli che influenzano notevolmente, ma in misura più diffusa la finanza pubblica di tutti Stati contraenti come la crisi economica e sanitaria da pandemia, fissando vincoli alle politiche fiscali ed economiche nazionali ed al potere impositivo.

(48) F. Amatucci, *L'incidenza delle tradizioni costituzionali comuni sui principi del diritto tributario europeo*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2020, 30. La necessità di una corretta e coordinata interpretazione della normativa tributaria alla luce di principi e diritti fondamentali europei secondo gli orientamenti della Corte EDU, congiuntamente ai principi TFUE, anche da parte della Corte di giustizia, andrebbe assicurata attraverso un costante dialogo ed interazione e non di contrapposizione tra le Corti nazionale ed Europee (Corte di giustizia e Corte EDU) e mediante un'adeguata ponderazione di interessi rilevanti maggiormente nei diversi contesti, assicurando come spesso accade, il rinvio da parte del giudice europeo al giudice nazionale per l'adattamento dei principi elaborati al sistema dei Paesi membri. Anche le norme UE richiederebbero una maggiore costituzionalizzazione per risultare conformi al principio di effettività.

del principio di proporzionalità, *possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui*. Tale seconda parte, sembra trovare il suo fondamento proprio nel principio di solidarietà tra gli Stati membri UE che deve ritenersi operante anche in materia fiscale.

### 5. - Conclusioni

La recente crisi sanitaria pandemica da COVID 19, che ha avuto un impatto economico-finanziario considerevole, ha messo in evidenza la necessità di ricorrere a politiche fiscali complessive comuni e di rivedere e predeterminare il ricorso a strumenti emergenziali sovranazionali di natura finanziaria a favore degli Stati membri fondati sulla solidarietà. In ambito UE, l'attuale accordo salva Stati (MES) a cui si è fatto inizialmente riferimento, non è risultato adeguato alle dimensioni degli interventi finanziari necessari ad assicurare la ripresa economica di tali Stati membri maggiormente colpiti dalla crisi sanitaria, né le indicazioni fornite dall'art. 112 TFUE in tema di assistenza finanziaria degli Stati in difficoltà, risultano sufficienti a definire con precisione un quadro finanziario nel quale poter operare in periodi emergenziali. L'introduzione di nuovi e più specifici meccanismi diversi (*Recovery fund*) per la ripresa economica dalla crisi pandemica e le politiche fiscali espansive, non potranno esimere gli Stati dal reperimento di nuove e più adeguate risorse finanziarie per compensare le misure di sostegno e di crescita. La sospensione provvisoria dei vincoli del Patto di stabilità introdotta attraverso una clausola generale di fuga (*General escape clause*), la riduzione degli impegni economici nazionali scaturenti dal ricorso al MES e la possibilità di derogare provvisoriamente a divieti fondamentali per la sopravvivenza del mercato comune come quello di aiuti di stato prevista dall'UE nel 2020 per affrontare economicamente la emergenza sanitaria, rappresentano sicuramente importanti presupposti che hanno reso possibili solo momentaneamente la previsione di misure fiscali agevolative nei Paesi membri già fortemente indebitati come l'Italia e la Spagna. La massima flessibilità delle regole di bilancio UE che hanno consentito in parte agli Stati, attraverso un cambio di rotta da parte delle Istituzioni UE rispetto al passato, di poter decidere autonomamente pur nell'ambito di un coordinamento, le strategie da porre in essere, esercitando e riacquistando la propria sovranità finanziaria, non potrà durare a tempo illimitato e per tale ragione, è necessario programmare interventi e politiche comuni in materia fiscale nel lungo periodo, tenendo conto di

quanto prospettato dall'OCSE<sup>(49)</sup>. Le gravi conseguenze economiche esaminate e preannunciate in ambito internazionale che in ogni caso scaturiranno (in particolare nei Paesi UEM), a seguito dell'ulteriore ricorso all'indebitamento, la diffusione della crisi economica e sanitaria a livello planetario, l'integrazione economica avanzata dei Paesi membri e la dipendenza quasi assoluta dai meccanismi finanziari e dalle regole UE, richiederebbero l'introduzione di nuovi più adeguati strumenti di finanziamento e di riequilibrio finanziario e di discipline sovranazionali più specifiche e dettagliate in materia di finanza pubblica dell'UE. La previsione, accanto agli auspicati eurobond di solidarietà pandemica, di tributi aventi analoghe caratteristiche e specifica finalità in tutti gli ordinamenti nazionali, potrebbero rappresentare le principali fonti di finanziamento. La rivendicazione di autonomia degli Stati anche in fase di contribuzione a spese sanitarie in mancanza di una maggiore convergenza, può determinare una diversa e non coordinata distribuzione delle risorse ed una situazione di squilibrio economico con ripercussioni economiche negative nei confronti di tutti gli Stati.

Inoltre, la mancanza di una predeterminazione dei limiti alla contribuzione finanziaria nazionale anche sul fronte delle misure fiscali incentivanti in fase assistenziale, può ostacolare la solidarietà tra gli stati membri, rendendo il rischio di violazione di principi come quello dell'eguaglianza fiscale globale e dei diritti fondamentali, molto più elevato.

---

(49) A. Cataldi, M. Di Crescenzo, G. Di Domenico, B. Giannini, *Covid 19 e UE: Le implicazioni della crisi pandemica sulle politiche economiche a livello UE*, cit. È chiaro che le misure come quella di disattivazione della clausola di salvaguardia generale del Patto di Stabilità e Crescita adottate dall'UE, non potranno essere sufficienti per fronteggiare la crisi in atto. Non tutti gli Stati, infatti, hanno la stessa capacità fiscale e possono rispondere alla crisi nello stesso modo, con il conseguente rischio che, nonostante la pandemia da COVID-19 costituisca uno *shock* esogeno simmetrico, l'impatto economico sia invece asimmetrico. La risposta non poteva che essere simmetrica e adeguata, per evitare che una ripresa disomogenea desse luogo a nuove divergenze strutturali, disparità territoriali e disuguaglianze tra persone e aree geografiche dell'Europa. In questa ottica, l'accordo del Consiglio europeo del 21 luglio 2020, per quanto a seguito di negoziati molto complessi, dimostra un'importante presa di consapevolezza del progetto europeo. Il vertice più lungo della storia della UE ha messo in luce sicuramente profonde divisioni tra i 27, ma ha comunque dovuto operare scelte epocali, a fronte di una situazione eccezionale (con un PIL UE 2020 in calo dell'8%). L'Europa ha finora mostrato di essere capace di esibire una risposta eccezionale che combina elementi di solidarietà e visione del futuro. L'intesa raggiunta è memorabile non foss'altro per il fatto che, per la prima volta, gli Stati membri danno mandato alla Commissione europea di indebitarsi a loro nome per una somma ingente; il nuovo debito in comune dovrebbe indurre a creare nuove imposte europee in vista del suo rimborso.



Le preoccupazioni legate all'irreversibilità della cessione di sovranità fiscale da parte degli Stati all'UE<sup>(50)</sup> e le giustificazioni della mancanza di rappresentatività, andrebbero stemperate alla luce della particolarità delle esigenze straordinarie di bilancio comunitario derivanti dalla crisi economico-sanitaria, dell'interesse pubblico prioritario perseguito, della provvisorietà degli strumenti fiscali da adottare e della singolare modalità di trasferimento di tali risorse all'organo sovranazionale, che consentirebbe il mantenimento a livello nazionale del potere impositivo come già accade per le altre risorse proprie UE se pur con maggiori vincoli. Inoltre, l'eccezionalità e straordinarietà di nuovi prelievi fiscali patrimoniali progressivi finalizzati alla copertura di spese sanitarie sostenute nel territorio europeo<sup>(51)</sup>, ed a garantire in modo stabile ed equilibrato la crescita e lo sviluppo dei Paesi UE coinvolti nell'emergenza pandemica, evitando trattative politiche complesse e lunghe a livello intergovernativo, garantirebbe maggiormente la solidarietà tra gli Stati in un momento storico di grave difficoltà come quello dell'emergenza pandemica e giustificerebbe, ai sensi dell'art. 122 TFUE, l'erosione di potestà tributaria nazionale. Interventi comuni sull'imposizione fiscale nazionale per finalità sovranazionali, sono stati già da tempo adottati in ambito UE attraverso la previsione di clausole di salvaguardia iva per il mancato rispetto dei parametri economici<sup>(52)</sup> da parte dei Paesi aderenti alla zona euro. La reversibilità di tali

---

(50) Le difficoltà attuative ed i timori derivanti dai meccanismi di trasferimento di nuove e specifiche risorse tributarie temporanee ad organismi sovranazionali compreso l'UE, che sembrerebbero ispirati alla sussidiarietà, derivano dal rischio di alterazione dei sistemi fiscali nazionali e delle politiche economiche e sociali, dalla difficile gestione e della perdita di autonomia nazionale e dalla compatibilità con principi fondamentali costituzionali come eguaglianza, capacità contributiva, rappresentatività e progressività che sono prerogative nazionali alla base delle singole politiche fiscali.

(51) Le misure sovranazionali impositive di fiscalità straordinaria a livello UE come la tassa di solidarietà sulla salute che rappresenterebbe una vera e propria nuova entrata riscossa temporaneamente nei Paesi membri, non porrebbero un problema di sovrapposizione di competenze e sovranità fiscale sottratte agli Stati fino al superamento della fase di crisi economica pandemica e risulterebbero misure più idonee a predeterminare parametri per la contribuzione e la redistribuzione delle risorse e più conforme ai principi costituzionali di solidarietà e di eguaglianza ed a livello internazionale, con la *Tax global Justice*.

(52) Le clausole di salvaguardia vigenti in Italia sono stabilite dall'art. 1, 718° e 719° comma, l. n. 190 del 2014 che prevede la possibilità di sostituire integralmente o in parte con provvedimenti che assicurano gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica mediante risparmi o interventi sulla spesa pubblica. F. Gallo, *Nuovi profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, 1874, la previsione della clausola di salvaguardia iva potrebbe essere evitata se si sciogliesse uno dei nodi di politica economica su cui i governi si esercitano ormai da tempo senza apprezzabili risultati e cioè il nodo della scelta della priorità dell'intervento fiscale in grado di

poteri straordinari, che non inciderebbero permanentemente sul sistema fiscale nazionale, renderebbe, in mancanza di una rappresentatività diretta, maggiormente condivisa tale proposta, senza le necessarie modifiche normative dei Trattati<sup>(53)</sup>. Anche se il percorso verso una condivisione di sovranità finanziaria, è stato ormai intrapreso, il trasferimento in via definitiva del potere istitutivo di tributi europei e la realizzazione di una vera Unione fiscale europea, richiede tempi più lunghi in quanto presuppone una maggiore rappresentatività a livello UE e l'attuazione di un sistema ispirato al modello fiscale federale, oltre alla piena condivisione con gli Stati degli stessi principi operanti in materia tributaria ed un sistema centralizzato di accertamenti e controlli.

Il mantenimento ed il coordinamento delle future iniziative fiscali di sviluppo, dovrebbe avvenire nell'ambito di quella politica complessiva finanziaria, auspicata dall'OCSE nel maggio 2020 ed attuarsi attraverso la *cooperative compliance* ed il rafforzamento del rapporto collaborativo con le AF dei Paesi UE. Necessaria a tale proposito risulta, oltre la digitalizzazione delle attività di accertamento e riscossione, una maggiore trasparenza ed efficienza dell'attività amministrativa finanziaria a livello internazionale, che consentirebbe l'efficacia dei controlli per prevenire fenomeni distorsivi della concorrenza ed elusivi che potrebbero derivare dalla previsione di deroghe ingiustificate o misure fiscali eccessivamente favorevoli da parte di alcuni sistemi fiscali.

FABRIZIO AMATUCCI

---

garantire un soddisfacente livello di efficienza nella gestione del tributo in funzione anti-evasione.

<sup>(53)</sup> F. Vanistendael, in *EATLP*, Mossner Lecture, *cit.*