

## CRISI E FISCALITÀ

GIUSEPPE MELIS - FEDERICO RASI

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Crisi finanziaria del 2008 e crisi pandemica del 2020: due crisi diverse. – 3. Le misure per la liquidità. – 4. Le misure per la ripresa. – 5. Il procacciamento delle maggiori entrate. – 6. Misure di lungo periodo e di ampio respiro. – 7. Misure di lungo periodo, ma mirate. – 8. Considerazioni conclusive.

1. L'emergenza epidemiologica causata dal Covid-19 ha obbligato gli Stati colpiti non solo ad adottare misure d'urgenza e ad ampio raggio per fronteggiarne gli effetti – soprattutto la crisi di liquidità da *lockdown* – ma anche, al contempo, ad avviare una più profonda riflessione sulle misure a regime necessarie per rimediare alle gravi conseguenze economiche che ne derivano.

Come osservato dalla Commissione UE<sup>1</sup>, il contagio da coronavirus – in aggiunta ai problemi di liquidità – ha prodotto uno shock negativo plurimo: dal lato dell'offerta, vista l'interruzione di attività e di catene di approvvigionamento; dal lato della domanda, visti i minori consumi; dal lato dei piani di investimento, vista la generale situazione di incertezza.

In futuro, a questi shock economici potrebbe seguirne uno sociale. Il rischio è, infatti, un aumento delle disuguaglianze dovute ad un impoverimento del ceto produttivo a cui il legislatore italiano dovrà rimediare prestando attenzione alle classi di reddito medio/basso e al coordinamento con le politiche previdenziali ed assistenziali strutturali della spesa, “*il tutto, in coerenza con i principi fondamentali di solidarietà e di uguaglianza, cardine e ispiratori dei principi di capacità contributiva e di progressività*”<sup>2</sup>.

È questo lo spazio operativo – fronteggiare la crisi di liquidità, contribuire alla ripartenza ed evitare uno shock sociale – in cui si inserisce il diritto tributario.

<sup>1</sup> Comunicazione della Commissione, *Risposta economica coordinata all'emergenza Covid-19*, COM(2020) 112 def.

<sup>2</sup> F. GALLO, *Quali interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra stato e regioni?*, in *Il mondo che verrà. Interpretare e orientare lo sviluppo dopo la crisi sanitaria globale*, Quaderni del CNEL, 2020, 87.

2. Ci si trova in uno scenario del tutto diverso rispetto ad un'altra grave crisi, quella finanziaria del 2008. Allora, il fattore tributario aveva addirittura concorso a determinarla: si pensi alle misure che incentivavano le *stock option*, che avevano favorito l'assunzione di rischi di breve termine prevalentemente finalizzati a massimizzare il reddito personale dei gestori, destabilizzando il mercato; a quelle che agevolavano la deduzione degli interessi su mutui e l'emissione di strumenti di cartolarizzazione, originando enormi masse di debiti sin dall'origine destinati a rimanere insoluti; ai regimi di favore applicati dai paradisi fiscali, sovente sede delle società di gestione dei prodotti finanziari tossici. Conseguentemente, all'epoca, una prima azione del legislatore tributario consistette proprio nell'intervenire su tali distorsioni tributarie.

Questo tema oggi non si pone: la crisi è semplicemente dovuta ad una pandemia, capace di fermare produzione e consumi a livello mondiale.

Ciò pone un tema nuovo – come contrastare la gravissima crisi di liquidità di imprese, lavoratori e famiglie derivanti dall'inattività forzata – ma desta anche alcuni *déjà vu* – segnatamente, quali misure tributarie adottare sia per far ripartire la produzione e i consumi, sia per finanziare il maggior fabbisogno.

3. Quanto alle prime, l'Italia, così come tutti i Paesi colpiti dal Covid-19, ha tempestivamente approvato agevolazioni di carattere economico-finanziario<sup>3</sup>.

Da un lato, è stata disposta una sospensione dei versamenti, sia pure limitatamente ai contribuenti concretamente incisi dagli effetti della pandemia<sup>4</sup>, dall'altro, è stato previsto un margine di tolleranza ai fini dell'applicazione delle sanzioni in caso di errori nel versamento su base previsionale. Il c.d. Decreto Rilancio ha poi prorogato i termini per la ripresa della riscossione dei versamenti sospesi e, soprattutto, ha cancellato l'obbligo di versamento del saldo IRAP 2019 e dell'acconto IRAP 2020 per taluni contribuenti<sup>5</sup>.

Questi interventi sono ulteriormente affinabili.

<sup>3</sup> Cfr. OECD, IOTA, CIAT, *Tax Administration responses to COVID-19: Measures taken to Support Taxpayers*, 10 April 2020, disponibile all'indirizzo [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>4</sup> Cfr. art. 18, d.l. 8 aprile 2020, n. 23, convertito con modificazioni dalla L. 5 giugno 2020, n. 40.

<sup>5</sup> Cfr. art. 24, d.l. 19 maggio 2020, n. 34, in corso di conversione nel momento in cui si licenzia il presente scritto.

Quanto alle sospensioni dei versamenti, esse, per ora, sono state accordate a contribuenti che soddisfacevano determinati requisiti dimensionali o di riduzione del fatturato; in prospettiva, tali criteri dovrebbero essere rivisti. Se, infatti, nella fase di *lockdown* aveva un senso accordare queste agevolazioni in funzione della variazione del fatturato registrato nel periodo di interruzione delle attività nel 2020 rispetto al fatturato dei medesimi mesi del 2019, alla ripresa delle attività, avere o meno subito una riduzione del fatturato nei mesi del *lockdown*, non sarà di per sé indice di salute. Sarà, pertanto, opportuno prevedere un orizzonte temporale di calcolo del criterio di riduzione del fatturato di natura mobile, non fissa.

In un'ottica di più ampio respiro, si potrebbe peraltro procedere ad un complessivo ripensamento dei modi e tempi per l'adempimento dell'obbligazione tributaria. In particolare, si potrebbero potenziare gli istituti della rateazione/dilazione del debito, la cui operatività è attualmente limitata<sup>6</sup>. Si dovrebbe consentire ai contribuenti di pagare quanto risultante dalle dichiarazioni sulla base di piani di rateazione, ferma restando la non debenza delle sanzioni e il pagamento di interessi nulli o comunque ridotti.

Sul piano pratico i vantaggi sarebbero innegabili: ai contribuenti non solo verrebbe evitato il ricorso all'erogazione di prestiti onerosi presso istituti bancari per far fronte al pagamento dei tributi (liberando così risorse per le esigenze produttive), ma verrebbe anche consentito di "normalizzare" le uscite offrendo la possibilità di meglio pianificarle in funzione degli incassi. Non va, infatti, dimenticato che le imposte si calcolano su un reddito determinato in base al principio di competenza, il che, in tempi di crisi di pagamenti delle forniture, richiede necessariamente di procedere anche ad un adeguamento dei tempi di pagamento del tributo.

4. Sul secondo fronte, il menu delle possibili misure per far ripartire produzioni e consumi è ricco e già in buona parte sperimentato nel 2008. Anzi, esso è per la verità sempre rimasto all'ordine del giorno vista la perdurante stagnazione dell'economia italiana.

In astratto, dal lato delle imprese (e dei professionisti), si pensi a misure quali gli incentivi al finanziamento mediante capitale di rischio, le

<sup>6</sup> In questo senso anche A. CARINCI, *Dilazione del pagamento per i debiti da autodichiarazione: una possibile via per superare la crisi*, in *Il Fisco*, 2020, 1518.

agevolazioni per investimenti e ricerca, le agevolazioni per il costo del lavoro, il potenziamento dei meccanismi di riporto delle perdite fiscali, la riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito o l'introduzione di meccanismi forfetari, l'eliminazione dei vincoli alla deducibilità degli interessi passivi, la monetizzazione di *tax assets* mediante loro trasformazione in crediti di imposta e via dicendo. Dal lato dei lavoratori, si pensi, soprattutto, alla riduzione delle aliquote per le fasce di reddito più basse anche tenendo conto della composizione dei nuclei familiari.

Questi temi sono stati affrontati in concreto dal Decreto Rilancio.

A parte gli incentivi per l'efficientamento energetico, sisma-bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici<sup>7</sup> – misure astrattamente idonee a favorire la ripresa la cui efficacia dipenderà, però, da ragioni di ordine pratico più che tributario<sup>8</sup> –, risulta di particolare interesse, nell'ottica di fornire liquidità alle imprese, la modifica alla disciplina dei Piani Individuali di Risparmio (PIR). Questi ultimi garantiscono all'investitore un vantaggio fiscale consistente nell'esenzione totale delle imposte dovute su rendimenti e plusvalenze, nonché di quelle di successione. Al vantaggio corrisponde tuttavia una contropartita: l'investitore deve impiegare le proprie risorse nel rispetto dei vincoli posti dal legislatore e detenere l'investimento per almeno cinque anni.

Il decreto in questione<sup>9</sup>, al fine di favorire investimenti nell'economia reale, accorda ora il predetto regime a PIR che, per almeno i due terzi dell'anno solare, investano non meno del 70% del valore complessivo, direttamente o indirettamente, in titoli o strumenti finanziari di società non quotate<sup>10</sup>. Nonostante questo intervento meriti un giudizio sostan-

<sup>7</sup> Cfr. artt. 120 e segg., d.l. n. 34 del 2020.

<sup>8</sup> Si dovrà tenere conto, in primo luogo, che la lista di lavori agevolabili risulta ampia, ma condizionata al rispetto di numerosi vincoli di ordine tecnico: in particolare, il passaggio di diverse classi di efficienza energetica o sismica. Si dovrà verificare in che termini e in che quantità i lavori che consentono simili risultati saranno effettivamente realizzabili. In secondo luogo, si dovrà tenere conto che questi istituti funzionano, sinteticamente e sommariamente, attraverso due meccanismi: (i) o il contribuente interessato sostiene il costo dei lavori e ottiene una detrazione del 110% del corrispettivo pagato che recupera in cinque anni; (ii) o il contribuente sconta il 100% del costo presso l'impresa esecutrice o presso una banca. A questi soggetti viene ceduta la detrazione (che dovrebbe permanere nella misura) del 110% e quest'ultimi godono dell'agevolazione fiscale. L'onere dell'operazione e il vantaggio fiscale ricadono, nel primo caso, sul contribuente, mentre nel secondo caso sull'impresa fornitrice o sulla banca finanziatrice. Si dovrà verificare se colui su cui ricade l'onere lo potrà effettivamente sopportare.

<sup>9</sup> Cfr. art. 136, d.l. n. 34 del 2020.

<sup>10</sup> Più dettagliatamente, deve trattarsi di: a) strumenti finanziari, anche non negoziati in

zialmente positivo, esso non va comunque esente da critiche. A tacer del fatto che possono investire in PIR solo persone fisiche fiscalmente residenti nel territorio dello Stato – mentre si potrebbe estendere questo regime anche a stranieri nell’ottica di attrarre capitali esteri ed evitare contestazioni da parte delle istituzioni europee – appare potenzialmente penalizzante, soprattutto per una clientela *retail*, il vincolo quinquennale alla durata dell’investimento. Benché tale requisito sia stato oggetto di un’interpretazione riduttiva da parte della prassi<sup>11</sup>, ora che il legislatore orienta, giustamente, l’investimento dei PIR in piccole e medie imprese soggette a pericoli più elevati a causa della situazione contingente, si sarebbe potuto ridurre detto vincolo temporale, ad esempio, a tre anni. I nuovi PIR sono investimenti a rischio, che risultano naturalmente rivolti a soggetti con disponibilità e “spalle coperte”, sicché una riduzione del vincolo temporale consentirebbe di rivolgersi ad un pubblico più variegato.

5. Le misure sin qui elencate e qualunque altra si vorrà adottare pongono il problema del loro finanziamento, che si aggiunge alle necessità finanziarie conseguenti al *lockdown*.

Anche qui sono evidenti le differenze tra crisi finanziaria e crisi pandemica.

Nel 2008, fu possibile finanziare il maggior fabbisogno, anche sotto la spinta delle organizzazioni internazionali, attraverso l’introduzione e l’inasprimento di imposte patrimoniali, immobiliari, finanziarie; attraverso l’incremento delle aliquote IVA; attraverso imposte sugli attori del settore finanziario.

L’adozione di misure del genere è oggi impensabile.

L’IVA rispetto al 2008 è aumentata, sicché un suo inasprimento contraddirebbe l’obiettivo di far ripartire i consumi.

Le imposte patrimoniali hanno raggiunto livelli molto elevati, di modo che un’ulteriore sottrazione di risorse al settore privato non sarebbe supportabile. Quelle immobiliari sono ancor più elevate – e solo in parte mitigate dalla cedolare secca sulle locazioni – considerato il forte de-

mercati regolamentati o altri sistemi, emessi o stipulati con imprese residenti in Italia, in Stati UE o in Stati SEE con stabile organizzazione in Italia, diverse da quelle inserite negli indici FTSE MIB e FTSE Mid Cap della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati; b) prestiti erogati alle predette imprese; c) crediti delle medesime imprese.

<sup>11</sup> Cfr. Linee guida pubblicate dal Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento delle Finanze il 4 ottobre 2017; Agenzia delle Entrate, circolare 26 febbraio 2018, n. 3/E.

prezzamento subito dai cespiti immobiliari e la contrazione degli investimenti.

Infine, il settore finanziario, già provato, non può permettersi né nuovi balzelli, né la perdita di risorse che conseguirebbe ad imposte patrimoniali di carattere straordinario; è, peraltro, questo il settore che dovrà fornire alle imprese le risorse necessarie, sicché non gli possono essere sottratte.

Margini per inasprimenti, dunque, non ve ne sono, essendo semmai necessaria un'inversione di tendenza.

Le politiche tributarie potranno fare ben poco per il finanziamento del maggior fabbisogno ed occorrerà rivolgersi altrove, ipotizzando, semmai, un ruolo dello strumento tributario in funzione agevolativa per favorire, ad esempio, il collocamento degli strumenti di debito di cui si sta ipotizzando l'emissione. I rendimenti del BTP Italia e del BTP Futura (che dovranno finanziare la ripresa) scontano una tassazione a titolo definitivo del 12,50%. Un'ipotesi di intervento potrebbe consistere nell'accordare un'integrale esenzione da tassazione dei rendimenti di questi titoli (come pure dei rendimenti di analoghi titoli esteri, sì da evitare contestazioni in sede europea), offrendo un significativo incentivo alla loro collocazione.

6. Altre misure potranno essere intraprese dal legislatore in una logica di più lungo periodo.

A prescindere dalla situazione contingente, il sistema fiscale italiano, come da più autorevoli voci sottolineato<sup>12</sup>, presenta evidenti criticità.

La prima riguarda la significativa erosione della base imponibile e dell'aliquota dei principali tributi italiani. È il ben noto problema delle c.d. *tax expenditures*, ovvero sia di quel vasto numero di riduzioni del carico fiscale attuate secondo i più diversi strumenti tecnici di cui ha fatto ampio uso il legislatore nel corso degli anni. Esse rispondono a una logica di breve periodo in quanto consentono nell'immediato di assicurare risparmi fiscali ai contribuenti; tuttavia, nel lungo periodo, rendono il sistema fiscale poroso, distorsivo, instabile, privo di competitività ed

<sup>12</sup> Cfr. F. GALLO, *Quali interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra stato e regioni?*, cit., 97; L. CARPENTIERI, V. CERIANI, *Proposte per una riforma fiscale sostenibile. Work in Progress*, Paper elaborato dal gruppo di studio di Astrid su "Proposte per una riforma fiscale sostenibile", in banca dati ASTRID, 2020; ASSONIME, *Linee di intervento per un riordino del sistema fiscale a sostegno della crescita*, Note e Studi 7/2020.

efficienza<sup>13</sup>. L'utilizzo indiscriminato di simili strumenti causa, inoltre, iniquità, favorendo in misura maggiore i ceti più abbienti, senza migliorare la condizione dei più poveri. Da tempo il legislatore cerca di risolvere questo problema, ma con scarso successo. Il Decreto Rilancio ha forse ancor di più estremizzato questa situazione avendone fatto consistente ricorso: il suo utilizzo è talmente significativo che, esaurita la fase dell'emergenza, un ripensamento di questa politica sarà improcrastinabile.

Il riordino della c.d. giungla di deduzioni e detrazioni non deve essere tuttavia sopravvalutato. Già la legge 29 dicembre 1990, n. 408 aveva previsto il loro ripensamento, ma poco è stato fatto in tale direzione<sup>14</sup>. Ciò è anche dovuto al fatto che buona parte delle agevolazioni non costituiscono un capriccio del legislatore, bensì rispondono a principi e valori costituzionali che vengono da esso bilanciati con quello di capacità contributiva.

Una seconda criticità del sistema fiscale riguarda la perdita della vocazione dell'IRPEF di porsi come imposta progressiva sul reddito complessivo. È sempre più ampio il numero di redditi esclusi da una tassazione progressiva in favore di una tassazione cedolare (rendite finanziarie, canoni di locazione, premi di risultato, redditi di lavoro autonomo e di impresa). Questo sistema in parte progressivo, in parte proporzionale, non appare più sostenibile in quanto aumenta le disuguaglianze. Ne è una prova, in particolare, l'estensione dei regimi di tassazione forfettaria per i titolari di redditi di impresa e di lavoro autonomo sino a 65 mila euro: detta scelta ha creato una evidente discriminazione qualitativa nella tassazione dei redditi che ha favorito taluni soggetti meno deboli (i titolari di reddito di lavoro autonomo o di impresa) e, all'opposto, ha sfavorito altri più deboli (i titolari di redditi di lavoro dipendente). In relazione a tale assetto, la dottrina<sup>15</sup> ritiene ormai necessario uscire dall'attuale sistema ibrido ed effettuare una scelta definitiva: o tornare a connotare in senso unitario e progressivo l'ordinamento nazionale, oppure connotarlo in maniera definitiva secondo una logica duale.

Va tuttavia considerato che l'IRPEF fa parte di un sistema quasi ine-

<sup>13</sup> Così ASSONIME, *Linee di intervento per un riordino del sistema fiscale a sostegno della crescita*, cit., 2.

<sup>14</sup> "Successo" analogo ha avuto più di recente anche il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 160.

<sup>15</sup> F. GALLO, *Quali interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra stato e regioni?*, cit., 97; L. CARPENTIERI, V. CERIANI, *Proposte per una riforma fiscale sostenibile. Work in Progress*, cit., 15.

stricabile in cui le componenti assistenziale, previdenziale e di accesso ai servizi pubblici interagiscono con quella fiscale. Occorre, dunque, domandarsi se, e in quale misura, un dibattito sulla struttura dell'IRPEF possa prescindere da una valutazione complessiva di tale sistema (ivi compresi gli altri tributi) e degli effetti solidaristici e redistributivi che già esso realizza, anche tenendo conto delle coperture finanziarie ipotizzate.

Sul piano più strettamente giuridico, occorre peraltro interrogarsi se il problema dell'IRPEF richieda scelte anche sul fronte della definizione legale di reddito e delle categorie su cui l'imposta si fonda. Dopo il radicale intervento del 1986 e quelli puntuali del 1997, il sistema pare in realtà aver assunto una solidità giuridica tale da non richiederne altri, salvo ripensare l'ormai anacronistica scissione dei redditi di natura finanziaria tra redditi *di* capitale e *da* capitale con le distorsioni sulla base imponibile che ne derivano.

Una terza criticità riguarda l'eccessiva frammentarietà dell'IRES<sup>16</sup>. Questa imposta è caratterizzata sia da addizionali settoriali volte a colpire solo alcune categorie di imprese, sia da continui cambiamenti di istituti decisivi per la realizzazione di programmi di investimento. Positivo è invece il giudizio sul tributo nel suo complesso. Non si deve infatti dimenticare che l'unica parte attuata della legge delega 7 aprile 2003, n. 80, quella appunto relativa all'IRES, è conseguenza delle sentenze della Corte di giustizia UE demolitorie del sistema del credito di imposta sui dividendi, con la sua necessitata sostituzione con il sistema dell'esenzione; sistema, quest'ultimo, assistito da una serie di corollari, tra cui la *participation exemption*, che ha allineato il sistema italiano a quello dei principali *competitor* europei.

Una quarta criticità concerne il sistema dell'IVA che pure si connota per un utilizzo estensivo di aliquote agevolate, che, in Italia, risulta superiore alla media dei paesi europei<sup>17</sup> e che si basa su previsioni normative risalenti agli anni '80 e, dunque, ormai desuete. Passata l'emergenza, si dovrebbe valutare una revisione di tali aliquote che assicurino il beneficio dell'aliquota agevolata ai beni e servizi effettivamente meritevoli di tutela.

<sup>16</sup> ASSONIME, *Linee di intervento per un riordino del sistema fiscale a sostegno della crescita*, cit., 6.

<sup>17</sup> ASSONIME, *Linee di intervento per un riordino del sistema fiscale a sostegno della crescita*, cit., 3.



Una quinta criticità concerne l'IRAP: è stata sollevata da più parti<sup>18</sup> la proposta di abrogarla definitivamente per sostituirla con un contributo autonomo (da destinare al finanziamento del Sistema Sanitario Nazionale), da prelevarsi attraverso un'aliquota moderata, ma su una base imponibile più ampia nelle forme di un'addizionale. Detta scelta, poiché implica rilevanti effetti di redistribuzione del carico fiscale, richiede tuttavia di essere ampiamente meditata.

Questa breve rassegna dimostra come il sistema tributario si connoti per una elevata frammentarietà fonte di disuguaglianze; esso risulta la somma di tante stratificazioni con cui il legislatore ha cercato di ovviare a situazioni contingenti. Il Decreto Rilancio si inserisce in questo *trend*, ulteriormente accentuandolo.

Proprio per ciò l'emergenza Covid-19 potrebbe essere diversa e rappresentare "la volta buona" per ripensare il sistema. Avendo il legislatore seguito la logica di ricorrere ad erosioni delle basi imponibili e delle aliquote in modo ancora più esteso rispetto al passato, essa rappresenta il "punto di non ritorno". Si rischia di avere un nuovo shock, ma questa volta positivo: il legislatore dovrà ripensare il sistema e razionalizzarlo; si dovrà azzerare l'uso indiscriminato e diffuso di tali strumenti per mantenere solo quelli funzionali al perseguimento di specifici fini come la salute e l'istruzione, per far recuperare unità al sistema e ridurre le iniquità esistenti.

7. Gli interventi appena elencati non sono facili da implementare, certamente non nell'immediato. Le riforme radicali non sono inoltre a costo zero per l'ordinamento: esse richiedono tempo per essere digerite, durante il quale il livello di incertezza aumenta sensibilmente.

Pare pertanto utile ragionare anche in termini di interventi mirati.

Questi interventi "chirurgici" potrebbero muovere da altre innegabili esigenze, come la semplificazione del sistema.

In proposito, occorre però prendere atto che la complessità del diritto tributario è un dato ineliminabile; l'interprete deve sistematicamente cimentarsi con complesse questioni di fatto e di diritto. La riduzione dei tributi e/o il loro accorpamento o sostituzione appare, però, a tal fine del tutto inefficace, perché la complessità interpretativa e applicativa rimane tale e quale.

<sup>18</sup> F. GALLO, *Quali interventi post pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra stato e regioni?*, cit., 97; L. CARPENTIERI, V. CERIANI, *Proposte per una riforma fiscale sostenibile*. Work in Progress, cit., 54; ASSONIME, *Linee di intervento per un riordino del sistema fiscale a sostegno della crescita*, cit., 7.

Ciò comporta che gli unici rimedi davvero efficaci in tale prospettiva potrebbero essere quelli di assicurare una migliore *compliance*, sia *ex ante* – tramite interPELLI, *cooperative compliance*, effetti dell'affidamento sull'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria, ecc. – sia *ex post* – tramite ravvedimento, comunicazioni di *tax compliance*, effetti penali della *compliance*, ecc.. Il legislatore, ancor più che rispetto a quanto fatto in passato, dovrebbe puntare in questa direzione.

Nel quadro della fiscalità post-Covid-19 potrebbero infine occupare un posto significativo le imposte ambientali.

Queste vengono in particolare in rilievo sia come tributo in funzione extrafiscale, vale a dire con finalità di indirizzo, incentivante o disincentivante, dei comportamenti individuali delle imprese e dei consumatori (già spesse volte introdotte a livello nazionale su indicazione degli organi UE), sia come possibile risorsa propria dell'UE medesima.

La centralità di questi tributi nella discussione a livello euro-unitario è, peraltro, ormai indiscutibile e crescente. La recente proposta della Commissione europea in merito a “*Il bilancio dell'UE come motore del piano per la ripresa europea*”<sup>19</sup>, riprende l'ipotesi di ampliamento delle risorse proprie dell'UE attraverso l'introduzione di tributi ambientali al fine di garantire il rimborso dei fondi connessi al *Recovery Fund*.

Anche a livello interno si sta spingendo sui tributi ambientali; lo dimostra la *plastic tax* introdotta nell'ordinamento nel 2019, ma la cui entrata in vigore è stata posticipata al 2021 proprio a seguito dell'emergenza Covid-19.

Queste forme di intervento, che vorrebbero coniugare agli obiettivi di gettito, altre finalità assolutamente meritevoli di tutela e, peraltro, costituzionalmente tutelate<sup>20</sup>, non sono tuttavia prive di “trappole” per il legislatore: si pensi, tra tutti, ai numerosi vincoli di fonte unionale (tra cui il divieto di discriminazione e il divieto di aiuti di stato), ma anche agli effetti economici ed occupazionali sui settori colpiti. Le imposte ambientali hanno infatti rilevanti effetti sul consumo di determinati beni, dunque sulla relativa produzione e, conseguentemente, sul settore eco-

<sup>19</sup> Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni UE 27/05/2020 442 *final* sulla quale A. STEINBACH, *The next generation EU – are we having a Hamiltonian moment?*, in *EU LAW Live*, 27 giugno 2020, 2, S. DORIGO, *The coronavirus emergency and solidarity in Europe: is it time for a EU tax?*, in *EU LAW Live*, 27 giugno 2020, 8.

<sup>20</sup> Cfr. Corte Cost., sent. 30 dicembre 1997, n. 641.

nomico che di volta in volta viene in rilievo. Si pensi, ad esempio, alla plastica, di cui l'Italia rappresenta uno dei maggiori produttori del settore. Ciò che spiega, appunto, la posticipazione dell'entrata in vigore degli indicati tributi.

8. Sullo sfondo resta naturalmente il grande tema del recupero delle risorse derivanti dall'evasione, sul quale si sta combattendo da decenni una lotta senza quartiere.

È opinione di chi scrive che a monte di qualsiasi discorso tecnico, il legislatore dovrebbe tuttavia porsi il problema di restituire "legittimazione" al tributo, inteso quale parte essenziale del contratto sociale. Il contribuente adempie all'obbligazione tributaria essenzialmente in quanto intende contribuire alla collettività di cui fa parte, ma lo fa sul presupposto che quel suo "contributo" sarà effettivamente destinato alla collettività medesima e che questa destinazione avverrà nel miglior modo possibile.

Se, al contrario, questa percezione – e più in generale la fiducia in chi governa, a tutti i livelli – dovesse venir meno, sopraffatta da corruzione e malaffare di cui le cronache di questo Paese ci inondano, il livello di *Tax Morale* dei singoli cittadini, ne sarà inevitabilmente influenzato in modo negativo.

Il cittadino deve avere la chiara percezione di essere un "contribuente" nel senso autentico del termine e non un mero "soggetto passivo" di un prelievo esercitato coercitivamente e sotto minaccia di sanzioni da parte dell'autorità fiscale, per lo più destinato ad essere speso male o addirittura frutto di appropriazione altrui. Quanto maggiore sarà la contrapposizione e la distanza tra l'essere un "contribuente" e l'essere un "mero soggetto passivo", tanto minore sarà la volontà del soggetto di adempiere spontaneamente.

Insomma, ben vengano, per recuperare quante più risorse possibili, soprattutto in questo momento di grave crisi, tutti gli strumenti anche più moderni per combattere l'evasione, ma ogni e qualsiasi adempimento verrà sempre percepito come vessatorio se, come detto, non si ripristinerà un adeguato livello di percezione della legittimazione del tributo.

