
Rivista di Dottrina Fiscale

1/2022

Editoriale Scientifica

ECONOMIA SOCIALE DI MERCATO E SISTEMA TRIBUTARIO NAZIONALE. PRIME RIFLESSIONI

di Rossella Miceli*

SOMMARIO: 1. Premessa sistematica. – 2. L'economia sociale di mercato: evoluzione storica. – 2.1. (segue): i principi generali e i riflessi sulla politica fiscale. – 3. L'economia sociale di mercato nel progetto europeo. Evoluzione dal Trattato di Roma al *Fiscal Compact*. – 3.1. L'impatto sul diritto tributario europeo. – 3.2. Gli strumenti della economia sociale di mercato nel progetto europeo. Gli aiuti di Stato fiscali. – 4. L'ordinamento nazionale e i principi dell'economia sociale di mercato. – 4.1. Il recepimento nazionale dei principi europei dell'economia sociale di mercato. – 4.2. La funzione fiscale nazionale e l'economia sociale di mercato: riflessioni. – 4.3. Il paradigma della fiscalità secondo l'economia sociale di mercato. – 5. Considerazioni conclusive.

Abstract: Social market economy qualifies the direction of current European policy. It is an important guideline that requires the protection of social values in the market in according to the basic idea that economic growth presupposes social growth.

The national fiscal function is conditioned by this political line, which entered into our national system through the natural mechanisms of European legal integration.

In this framework, the tax law must guarantee economic rights and support a growth of social values in the market according to the coordinates of the social market economy.

Abstract: L'economia sociale di mercato definisce la direzione dell'attuale politica europea. Si tratta di una importante linea di pensiero che impone una tutela dei valori sociali nel mercato in ossequio all'idea di fondo che la crescita economica presupponga quella sociale.

La funzione fiscale nazionale è condizionata da tale linea politica, entrata nel nostro sistema nazionale attraverso i meccanismi naturali di integrazione giuridica.

In questo assetto il tributo deve garantire i diritti economici e sostenere una crescita dei valori sociali nel mercato secondo le coordinate della economia sociale di mercato.

* Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università Sapienza di Roma.

1. Premessa sistematica

Con sempre maggiore frequenza sui quotidiani nazionali si evoca il termine “economia sociale di mercato”, rinvenendo in tale espressione la vocazione necessaria di ogni politica di contenimento della crisi e di crescita economica e sociale¹.

Allo stesso modo, negli ultimi anni, si assiste ad un rifiorire della letteratura su tale argomento².

L'importanza del tema e la necessità di definire impostazioni teoriche adeguate all'entità dei problemi economici attuali spingono ad effettuare una riflessione più accurata sull'argomento, soprattutto all'interno della materia tributaria che – come a tutti noto – ha assunto progressivamente una centralità nel dibattito politico interno ed internazionale.

L'economia sociale di mercato costituisce un capitolo fondamentale della storia del liberalismo europeo; quest'ultima, infatti, ha qualificato un impianto teorico di estremo rilievo che, nel corso del XIX secolo, ha contribuito alla definizione dei rapporti tra economia e diritto, fondando la necessità di una Costituzione economica all'interno di ogni Paese.

Con l'evoluzione dei tempi l'economia sociale di mercato ha assunto un'importanza sempre maggiore, imponendosi quale corrente di riferimento di molti Stati europei economicamente evoluti e dello stesso sistema giuridico comunitario, all'interno del quale si è proceduto ad una codificazione espressa della medesima nel Trattato, compiendo – in tal modo – un passo importante e pregno di conseguenze giuridiche.

Alla luce di tale percorso, l'economia sociale di mercato non costituisce più la scelta politica di alcuni Paesi, bensì la direzione del governo dell'Unione europea, destinata a condizionare tutti gli Stati e soprattutto quello italiano, dove – come si porrà in luce – per vicissitudini storiche e condizionamenti ideologici la suddetta corrente di pensiero non ha mai avuto uno sviluppo dogmatico ed una effettiva sperimentazione.

¹ Cfr. F. FELICE, *Il ritorno dell'economia sociale di mercato*, in *Il Sole 24 ore*, 2 marzo 2021; N. IRIT, *La terza via una lezione ancora attuale*, in *Il Sole 24 ore*, 26 febbraio 2021; M. RICCIARDI, *Il liberalismo che serve all'Italia*, in *Sole 24 Ore*, 7 novembre 2021.

² In particolare, G. LUCHENA, *Economia sociale di mercato*, in *Rass. dir. pubbl. europeo*, 2020, 81; C. IANNELLO, *“Impresa”, “mercato” e “concorrenza” fondamento dell'ordine costituzionale neoliberale. Le politiche pro-concorrenziali dall'ambito economico a quello sociale*, in *Rass. dir. pubbl. europeo*, 2020, 121; A. SOMMA, *L'economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, in *DPCE*, 2015, n. 4, 107; ID., *La Germania e l'economia sociale di mercato*, *Quaderni della biblioteca delle libertà*, 2014, I e II, che raccoglie diversi contributi sull'argomento pubblicati dall'Autore sulla stessa rivista a partire dal 2009; A. NAPOLITANO, *Economia sociale di mercato e tutela dei diritti*, Torino, 2019, *passim*; F. FORTE, F. FELICE, *Il liberalismo delle regole*, Catanzaro, 2016, *passim*; F. FORTE, F. FELICE, C. FORTE (a cura di), *L'economia sociale di mercato e i suoi nemici*, Catanzaro, 2012, *passim*; F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, Catanzaro, 2008, *passim*.

In considerazione dell'assenza di recenti studi sul punto che riguardino in via generale la disciplina tributaria³, scopo del presente contributo è quello di avviare una riflessione sui rapporti tra economia sociale di mercato e fiscalità.

In tal senso, il punto di partenza della riflessione è costituito da un inquadramento storico dell'economia sociale e da una breve analisi dei suoi contenuti.

Come si verificherà, tale corrente qualifica l'ideologia più evoluta del pensiero liberale, ove sono stati coniugati il libero mercato e i diritti sociali, giungendo ad una sintesi costruttiva dei due valori più importanti della società moderna.

In seconda battuta, appare necessario comprendere l'evoluzione di tale impostazione nel progetto europeo e la sua attuale strutturazione.

Infine, si analizzerà l'impatto della medesima nel sistema giuridico italiano e nella materia tributaria.

L'idea di fondo, che si ritiene di verificare, risiede nella convinzione che tale politica abbia modificato alcune fondamenta del nostro sistema tributario, definendo una nuova sinergia di valori nella funzione fiscale.

2. L'economia sociale di mercato: evoluzione storica

L'economia sociale di mercato, come anticipato in premessa, costituisce un'importante corrente di pensiero che ha influenzato il liberismo europeo, condizionandone sensibilmente l'evoluzione.

La storia dell'economia sociale di mercato si articola, essenzialmente, in due fasi: una prima di elaborazione del pensiero ed una seconda di sperimentazione del medesimo pensiero.

La suddetta elaborazione si colloca tra la fine dell'800 e l'inizio del Novecento, in una scuola di pensiero conosciuta come "ordoliberismo" della scuola di Friburgo⁴. In quest'ultima sede si sviluppò una corrente filosofica che partiva dall'impostazione liberale classica e si poneva in aperto contrasto con il socialismo e il comunismo, in quanto subiva una influenza positiva da parte del pensiero cattolico e delle concezioni stataliste di fine Ottocento.

³ Un primo approccio al tema, nel momento della entrata in vigore del Trattato di Lisbona e nell'ambito di un esame generale dell'impatto di quest'ultimo Trattato sulla funzione fiscale, si rinvia in G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, 267.

⁴ Tale scuola tra i suoi esponenti principali vanta: W. Eucken, A. Muller-Armack, L. Erhard, W. Röpke; L. Miksch, F. Böhm, H. Großmann-Doert. Cfr. per gli aspetti fondamentali di tale teoria, F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 19; F. FORTE, F. FELICE, C. FORTE, *L'economia sociale di mercato e i suoi nemici*, cit.; AA.VV. (a cura di P. Nemo, J. Petitot) *Storia del liberismo in Europa*, Catanzaro, 2006, 735 ss.

Il pregio di questa linea di pensiero è stata la declinazione della questione sociale all'interno del libero mercato, il cui esito fu la coniugazione di due valori (mercato e diritti sociali) che – fino a quel momento – erano sembrati inconciliabili⁵. Si definì, in questo modo, un pensiero liberale che difendeva il libero mercato ma, al contempo, garantiva i diritti sociali, attraverso l'intervento regolatore di uno Stato forte.

Sulle basi descritte si è avviata una linea di studio, sostenuta da diversi esponenti che – partendo dal suddetto pensiero comune – è approdata a posizioni differenti in un dibattito molto ricco di contenuti che ha caratterizzato l'intero Novecento⁶.

Nel secondo dopoguerra, attraverso l'esperienza politica della Germania occidentale, avvenne la più importante sperimentazione di tale teoria⁷, i cui risultati definirono il “miracolo economico” della Germania⁸.

L'impostazione in esame non fu mai abbandonata e nel 1990, quando fu redatto il Trattato dello Stato che unificava la Repubblica federale e la Repubblica democratica tedesca, si fissò nel preambolo che l'economia sociale di mercato costituiva l'ordinamento economico comune di entrambe le parti contraenti⁹.

La medesima impostazione fu adottata anche in altri Stati europei, conclamandosi successivamente all'interno dell'Unione, come si analizzerà nei paragrafi seguenti.

I pregi dell'economia sociale di mercato si riscontrano principalmente nella circostanza che – coniugando i due valori fondamentali del dibattito moderno – riconosce un'importanza imprescindibile sia al mercato che ai diritti sociali, secondo una flessibilità di combinazioni che dipendono dalle contingenze storiche, dalle esigenze concrete e dalle impostazioni dei governi¹⁰.

⁵ L'Europa costituisce la culla del pensiero liberale. Nell'ambito di tale pensiero, la linea di sviluppo è stata quella dell'affermazione graduale prima dei diritti civili e politici, poi dei diritti economici e poi dei diritti sociali. In seno al liberismo economico, la teoria della economia sociale di mercato ha avuto il pregio di coniugare i diritti economici con i diritti sociali, in un sistema che già presupponeva i diritti civili ed economici. Sulla storia del liberalismo europeo e sui vari passaggi, si rinvia all'opera di AA.VV. (a cura di P. Nemo, J. Petitot), *Storia del liberismo in Europa*, cit. ed in particolare a F. FORTE, *Introduzione*, 9-25.

⁶ Cfr. FORTE, FELICE, FORTE, *op. cit.*; AA.VV., *Storia del liberismo in Europa*, cit.

⁷ Nel 1948 la Germania occidentale adottò una politica di ripresa ispirata ai valori dell'Economia sociale di mercato ad opera di Ludwig Erhard, che rivestì il ruolo di Ministro dell'Economia. L. Erhard fu Ministro dal 1949 al 1977. Tale linea politica fu poi continuata anche da A. Muller Armark, che ricoprì la carica di sottosegretario di Stato del Ministero dell'economia. L'esperienza più significativa di tale sperimentazione è stata la Germania. Cfr. A. SOMMA, *La Germania e l'economia sociale di mercato*, cit., 69; LUCHENA, *op. cit.*, 82.

⁸ Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 37.

⁹ Cfr. K. KLUMP, *Economia sociale di mercato: fondamenti intellettuali, pretese etiche, radici storiche*, in *L'economia sociale di mercato e i suoi nemici*, cit., 234.

¹⁰ Tale caratteristica è posta in evidenza sia da A. Somma nei diversi lavori sull'argomento, sia

La sinergia tra i due valori si declina, poi, nella coesione tra la necessità di una regolamentazione normativa da parte dello Stato, da un lato, e l'affermazione del principio di sussidiarietà, dall'altro lato; tale coesione assicura una legittimazione ai diversi contesti umani ed economici secondo delle coordinate ben precise che coniugano la regolazione normativa con le istanze naturali del mercato, della concorrenza e della società¹¹.

2.1. (segue): i principi generali e i riflessi sulla politica fiscale

L'economia sociale di mercato si fonda sulla teoria liberista rispetto alla quale ne costituisce un'evoluzione, come dimostra la circostanza che sia stata definita anche (teoria) neoliberale¹².

La premessa di tale pensiero si sostanzia nella considerazione che la piena realizzazione di un individuo e la giustizia sociale di uno Stato non possano avere luogo se non viene prima garantito il libero mercato. In altre parole, il mercato costituisce il luogo in cui devono essere tutelate le libertà economiche e i diritti sociali, in quanto designa il punto di partenza di ogni progetto, ossia un contesto organizzato ed ordinato di benessere sociale e di crescita economica¹³.

La concorrenza e la libertà nel mercato sono conquiste storiche che costituiscono la base della dignità umana e del progresso; tali valori risultano conseguentemente acquisiti in modo universale e non possono essere in alcun modo messi in discussione¹⁴.

da M. Ferrara nell'introduzione al libro di A. Somma (M. FERRARA, *Introduzione*, in A. SOMMA, *La Germania e l'economia sociale di mercato*, cit., 5). Si sottolinea, infatti, come il successo della corrente in esame sia dovuto ad una certa ambiguità di fondo che in tale contesto svolge un ruolo "positivo", mettendo d'accordo liberali, cattolici e socialisti. Lo stesso A. Somma, infatti, si propone di svolgere un lavoro di chiarificazione della struttura originaria di tale corrente di pensiero, recuperando il collegamento con i principi della democrazia liberale.

¹¹ Sul principio di sussidiarietà, nella definizione della dottrina della economia sociale di mercato, LUCHENA, *op.cit.*, 84. In merito alle evidenti influenze della dottrina sociale della Chiesa, A. SOMMA, *La Germania e l'economia sociale di mercato*, cit., 19, il quale sottolinea come nella dinamica dell'economia sociale di mercato il principio di sussidiarietà deve essere combinato con il principio di solidarietà, secondo una relazione economicamente costruttiva. Se da un lato è necessario effettuare interventi solidali fuori dal mercato per la tutela delle minoranze, dall'altro lato si deve evitare la mortificazione della libera iniziativa economica e stimolare il lavoro produttivo.

¹² L'ordoliberalismo è, infatti, un insieme di idee a favore di una società libera e socialmente giusta. Si tratta di una concezione liberale, fondata sulla libertà individuale e sulla convinzione che i mercati in concorrenza definiscano il progresso e l'efficienza economica. Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 21; W. ROPKE, *Civitas umana. I problemi fondamentali di una riforma sociale ed economica*, Milano-Roma, 1947, 217.

¹³ Sul punto, M. LIBERTINI, *Competition and Social Cohesion*, in *Riv. Italiana di Antitrust*, n. 1, 2014, 32.

¹⁴ Cfr. F. FELICE, *Prefazione*, in *Le regole del liberismo economico*, cit., 26.

L'evoluzione storica ha dimostrato come il mercato non possa operare da solo e che anche la concorrenza e le libertà economiche debbano essere difese e garantite¹⁵, elaborando regole giuridiche e principi generali che costruiscano il senso di una collettività.

In tale assetto, pertanto, l'intervento dello Stato risulta necessario per difendere la concorrenza, correggere ogni forma di disuguaglianza economica e sociale, garantire i diritti individuali (sociali ed economici) necessari in ogni contesto giuridico evoluto¹⁶.

In questo disegno si collocano i due livelli di regolazione prima individuati.

Il primo livello esprime un ordine generale di cui è responsabile lo Stato; il secondo opera, invece, secondo equilibri naturali (di tipo economico e sociale), sulla base del principio di sussidiarietà.

La combinazione tra il governo dello Stato e il principio di sussidiarietà è stata oggetto di diverse definizioni nella storia dell'economia sociale di mercato, qualificando teorie più o meno interventiste che hanno comunque affermato, quale elemento indefettibile, l'idea dello Stato forte, contrapposta a quelle (del tutto contrastate) di Stato debole, di Stato tiranno, di Stato accentratore, di Stato dirigista¹⁷.

Nell'ordine generale – che deve essere garantito dallo Stato – si rinviene un elemento estremamente innovativo che consente di riconoscerne la teoria in esame in diversi passaggi fondamentali dell'evoluzione della politica comunitaria.

La regolazione del mercato coinvolge il duplice piano dell'economia e del diritto, qualificando un ordine giuridico (“ordo”) rivolto ad un contesto economico attraverso la definizione di regole e di principi (giuridici). In tal modo il pensiero degli ordoliberali approda alla nozione di “costituzione economica”, base teorico – concettuale della stessa Unione europea¹⁸.

¹⁵ Sono note le critiche alla teoria del libero mercato che hanno alimentato le evoluzioni del liberalismo puro di Adam Smith. Il mercato non riesce (se è lasciato a sé stesso) a garantire una concorrenza sana, in quanto tende strutturalmente a favorire un dominio dei soggetti economicamente più forti ed a produrre varie forme di disuguaglianza; in linea generale, infatti, il mercato (se non regolato) afferma la prevalenza delle forze oligopoliste sulle classi economicamente più deboli.

¹⁶ La politica sociale non è una correzione al mercato, ma una parte costitutiva del mercato stesso. Cfr. N. GOLDSCHMIDT, M. WOHLGEMUTH, *Nascita ed eredità della tradizione friburghese dell'economia ordinamentale*, in *Il liberismo delle regole*, cit., 29.

¹⁷ Si afferma, infatti, la differenza tra Stato debole e Stato forte. Lo Stato debole è quello dipendente dai gruppi di interesse; lo Stato forte è quello che dà una direzione alla vita economica, guidando ed indirizzando il benessere dei cittadini. Lo Stato forte non è uno Stato totalitario, ma uno Stato efficiente che garantisce la funzione sociale della concorrenza attraverso un coordinamento generale. Cfr., GOLDSCHMIDT, WOHLGEMUTH, *op. cit.*, 23, i quali si riferiscono sostanzialmente al pensiero di W. Eucken.

¹⁸ Cfr. W. EUCKEN, *The foundation of Economics. History and Theory of Economics reality*, London, Edimburgh, Glasgow, 1950, 314.

Attraverso l'economia sociale di mercato si è delineata la prima configurazione giuridica del mercato; di conseguenza quest'ultimo è stato qualificato quale insieme di relazioni politiche, economiche, giuridiche, fiscali¹⁹.

Si è, di conseguenza, consolidata una fusione tra diritto ed economia, consacrata nell'espressione "costituzione economica" e destinata da questo momento in poi a contenere i principi che a livello giuridico identificano le "regole del gioco" dell'attività economica²⁰.

Attraverso tale passaggio si è conferita una dimensione istituzionale al paradigma liberale²¹.

Nel manifesto della economia sociale di mercato, nelle sue prime teorizzazioni, si affermava che il compito più urgente dell'economia e del diritto fosse quello di lavorare insieme nell'interesse della vita di ogni Paese²².

In tale assetto, l'ordine giuridico del mercato costituisce contestualmente la premessa e l'obiettivo dell'economia sociale di mercato; in altre parole, risultava necessario mettere a punto un sistema di regole che producesse un contesto (il c.d. ordinamento) entro cui operare²³, al fine di creare un'area giuridica che funzionasse e fosse degna dell'uomo, dell'economia, del diritto e dello Stato.

In questa cornice, l'economia sociale di mercato, nella sua evoluzione storica, ha definito alcuni principi generali di estremo rilievo nelle diverse discipline giuridiche, con particolare riferimento a quelle che già si caratterizzavano per la compresenza di aspetti economici e giuridici.

Il principio fondamentale, espresso dalla suddetta teoria, è quello secondo il quale il libero mercato costituisce un bene pubblico da proteggere giuridicamente attraverso una regolamentazione volta a garantire la concorrenza e i diritti economici e sociali.

¹⁹ La politica monetaria, la politica sociale, la politica fiscale e la politica commerciale sono "parti" di un unico ordine economico. Cfr. W. EUCKEN, *Sul duplice compito dell'economia politica dal punto di vista della politica economica*, in *Il liberalismo delle regole*, cit., 81. In altre parole, la nozione di mercato modifica i suoi contenuti e definisce un concetto che comprende anche elementi extraeconomici e sociali. Cfr. LUCHENA, *op.cit.*, 83.

²⁰ Cfr. A. SOMMA, *Economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, cit., 113. La Costituzione economica è una Costituzione politica, in quanto definisce l'ordine della vita economica nazionale. In tal senso la Costituzione economica e quella politica assolvono a compiti complementari.

²¹ Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 31.

²² Cfr. BOHM, EUCKEN, GROSSMANN-DORTH, *op. cit.*, 5.

²³ La parola tedesca "*Ordnung*" fu abbreviata nel termine latino "*Ordo*" destinato a definire un palinsesto. L'ordine qualificava la necessità di un ordinamento costituito da regole. In questo modo gli ordoliberali hanno inteso superare le teorie storicistiche secondo le quali la scienza economica e la scienza giuridica non hanno bisogno di regole oggettive. Tali ultime impostazioni avevano causato relativismo e fatalismo, in quanto il diritto si era adattato alle esigenze derivanti dalla crescita economica, anziché assoggettare quest'ultima alle regole di un diritto dell'economia. Cfr. F. FELICE, *Prefazione*, cit., XXII; BOHM, EUCKEN, GROSSMANN-DORTH, *op. cit.*, 3.

In particolare, la regolamentazione normativa deve essere rivolta a²⁴: difendere le libertà economiche nel mercato e garantire i diritti sociali; evitare la formazione di cartelli, di strutture monopoliste e di concentrazioni di impresa; effettuare una politica di sostanziale controllo dei prezzi; garantire la stabilità della moneta; costituzionalizzare la regola del pareggio di bilancio; coordinare il potere bancario e definire una politica monetaria, controllata dalla Banca centrale²⁵.

Una particolare attenzione è stata rivolta alla protezione dei lavoratori, obiettivo che impone la creazione di strutture adeguate e la predisposizione di politiche sociali a tutela dei soggetti deboli.

Nella stessa cornice si sono definiti i principi generali inerenti alla politica fiscale.

Si osserva, in tal senso, come la materia tributaria sia stata gradualmente assorbita nell'ambito di azione di tale corrente teorica, in quanto disciplina giuridica caratterizzata dalla funzione genetica di perseguire obiettivi di perequazione sociale e di crescita economica all'interno di ogni Comunità statale²⁶.

Più in particolare, il coinvolgimento della materia fiscale nell'area della economia sociale di mercato avviene a partire dal secondo dopoguerra ed è legato all'evoluzione del potere tributario ed alla acquisizione, da parte della fiscalità, di un ruolo sempre più incisivo nella dimensione politica ed istituzionale degli Stati.

In diversi contesti si sono così definiti alcuni principi generali, connessi allo specifico assetto di economia sociale di mercato di volta in volta elaborato o attuato.

Le coordinate della materia fiscale partono dalla necessità che i tributi (in quanto "voce" primaria delle entrate di ogni bilancio statale) siano funzionali al pareggio di bilancio, coprendo le spese necessarie ai bisogni pubblici.

Il sistema fiscale di una moderna economia in concorrenza deve pertanto definire le entrate in ragione delle spese che saranno sostenute, valutando non solo l'aspetto giuridico dei tributi, ma anche il loro peso economico; quest'ultimo deve essere inteso sia in relazione all'assetto finanziario del bilancio, sia in ragione degli effetti prodotti dai singoli tributi sull'economia generale.

²⁴ Sul punto, F. FELICE, *op. cit.*, 50 che definisce le "condizioni quadro" ovvero le "condizioni istituzionali" dell'economia sociale di mercato secondo le diverse impostazioni. Quelle individuate nel testo definiscono la base comune tra le differenti impostazioni.

²⁵ Specificamente su tali aspetti F. FORTE, *Introduzione*, in *Il liberalismo delle regole*, cit., 51.

²⁶ Cfr. P. BORIA, *Potere tributario*, Bologna, 2021, 273 ss., il quale analizza l'evoluzione del potere tributario nell'epoca delle Costituzioni e dello Stato sociale. In tale assetto il *welfare state* diviene un elemento fondamentale del patto sociale per sostenere la crescita di ogni collettività e il potere tributario costituisce lo strumento per definire ogni programma di evoluzione.

In seconda battuta, la funzione tributaria deve mantenere una sostanziale neutralità rispetto al mercato e allo svolgimento delle attività economiche, intervenendo soltanto nel momento in cui è necessario sostenere l'affermazione dei valori sociali.

Con riguardo all'imposizione indiretta, si impone quindi una tassazione tendenzialmente neutrale nelle attività di produzione e di scambio effettuate nel mercato al fine di non onerare i processi economici e di non condizionare le scelte degli operatori.

In relazione all'imposizione diretta (reddito e patrimonio) l'economia sociale di mercato richiama l'attuazione di politiche fiscali volte alla redistribuzione della ricchezza e nelle quali si garantisca la centralità della tassazione del reddito e la garanzia di un reddito minimo non tassato.

Come anticipato, l'evoluzione dei tempi ha determinato un sempre maggiore coinvolgimento della materia fiscale nelle dinamiche economiche.

Negli ultimi cinquant'anni la suddetta materia ha raggiunto una importanza centrale nella vita quotidiana di ogni consociato, in considerazione principalmente delle politiche fiscali molto onerose che sono state realizzate all'interno dei singoli Stati anche per perseguire impegnativi programmi sociali.

Negli anni Ottanta del secolo scorso la materia fiscale si radica, pertanto, all'interno dell'area della Costituzione economica, qualificando un fattore fondamentale di intervento dello Stato nel mercato. In altre parole, la fiscalità transita da fattore di ogni Costituzione economica ad elemento fondamentale della medesima, in quanto materia destinata (anch'essa) a condizionare le modalità di intervento dello Stato nel mercato, sia attraverso l'esercizio della funzione fiscale, che attraverso la destinazione del gettito.

3. L'economia sociale di mercato nel progetto europeo. Evoluzione dal Trattato di Roma al *Fiscal compact*

L'attuale centralità della economia sociale di mercato ha una matrice europea dal momento che, come anticipato in premessa, nel corso della sua evoluzione storica l'Unione ha adottato la suddetta impostazione quale modello di sviluppo economico e sociale.

Per una migliore comprensione di questo passaggio si impone una breve riflessione storica, anticipando sin d'ora che l'espansione dell'economia sociale di mercato definisce (al contempo) la lenta affermazione della dimensione sociale nell'Unione europea²⁷.

²⁷ Cfr. NAPOLITANO, *op cit.*, 82.

Come noto, il progetto di integrazione europea si è avviato a metà del secolo scorso con l'obiettivo di creare un mercato unico attraverso un percorso di coesione economica e di liberalizzazione degli scambi.

In sede di stesura del Trattato di Roma²⁸ si sconstrarono differenti impostazioni teoriche legate tra di loro da un comune tessuto liberale.

La corrente basata sul liberalismo classico si impose nella strutturazione delle disposizioni del Trattato e nella fase generale di avvio del progetto europeo. Nella stessa sede la corrente di pensiero dell'economia sociale di mercato – di dimensione minoritaria – definì alcuni passaggi normativi importanti e consentì la codificazione di determinati principi generali²⁹.

Nella suddetta sede la scelta a favore di un'impostazione liberista pura era giustificata da diverse ragioni³⁰.

La prima si riconosceva nella circostanza che la Comunità europea rilevasse una natura settoriale, in quanto nasceva sostanzialmente per perseguire finalità economiche ed affermare il libero mercato; al fine, quindi, di ridurre al minimo i conflitti ideologici tra gli Stati in relazione alla nuova sovranità (europea), si ritenne che la scelta migliore fosse quella di limitare i poteri riconosciuti all'Unione, circoscrivendoli ad una funzione negativa di rimozione degli ostacoli che si frapponevano alla definizione di un libero mercato³¹.

La Comunità europea, in tal modo, acquisiva la propria legittimazione come ordinamento economico rivolto alla libera circolazione dei fattori produttivi ed alla tutela della concorrenza in modo autonomo rispetto alle istituzioni democratiche di tutti gli Stati membri³².

La seconda ragione si sostanzava nella circostanza che gli Stati stessi pretesero di mantenere una piena sovranità in relazione alle politiche sociali e di redistribuzione, che dovevano essere riservate ai processi democratici politici nazionali. In tal senso, nei Trattati istitutivi della Comunità europea

²⁸ Come noto con il Trattato di Roma – sottoscritto il 25 marzo 1957 da Italia, Francia, Germania, Belgio, Paesi Bassi e Lussemburgo – furono istituite la Comunità Europea per l'energia atomica (EURATOM) e la Comunità Economica Europea (CEE).

²⁹ Così A. SOMMA, *Economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, in DPCE, 2015, 4; G. CONTALDI, *Il significato attuale dell'economia sociale di mercato nell'ordinamento dell'Unione Europea*, in *Ordine internazionale e diritti Umani*, 2018, 544. Gli Autori in esame evidenziano come il progetto europeo sia stato improntato sin dall'inizio all'economia sociale di mercato.

³⁰ Il riferimento è ai principi del liberismo economico dell'economia classica.

³¹ Cfr. T. PADOA-SCHIOPPA, *La Costituzione economica europea* (a cura di A. Gentile, P.G. Grasso), in *La costituzione economica dell'Italia*, Napoli, 1999, 452, il quale rileva come l'Europa "avanzava con volto mascherato" per fare cose che appaiono limitate e modeste, che hanno la qualità di un grande progetto ma non la quantità.

³² Cfr. C. JORGES, *What is left of the European economic constitution? A melancholic eulogy*, in *European law Review*, 2004, 461; S. GIUBBONI, *Governare le differenze: modelli sociali nazionali e mercato unico europeo*, in *La Costituzione economica: Italia, Europa* (a cura di C. Pinelli, T. Treu), Bologna, 2010, 91.

veniva riconosciuta agli Stati membri una piena libertà di azione in relazione alle politiche sociali³³.

Dopo un'iniziale fase di implementazione del progetto europeo, maggiormente ispirata ai principi del liberalismo puro, emersero le note problematiche che hanno imposto un ripensamento e favorito una maggiore espansione della politica sociale.

La creazione di un mercato unico ha iniziato ad evidenziare limiti importanti relativi alle diversità in termini di sviluppo economico e sociale tra le diverse aree europee³⁴. La mancata correzione di queste differenze avrebbe conclamato una disuguaglianza (economico – sociale) tra i territori, definendo un quadro nel quale gli stessi principi di concorrenza non potevano attecchire in modo efficace³⁵.

Inizia, in questo modo, il percorso di lenta affermazione di una dimensione sociale in seno all'Unione europea.

L'Atto unico europeo del 1986 segna l'avvio di una nuova fase nella quale la regolazione dei valori sociali entra nell'ambito dei poteri di intervento dell'Unione³⁶. Si ridefinisce, in questo momento storico, un mercato unico quale spazio sociale europeo ove attuare politiche mirate di coordinamento e di convergenza, per un miglioramento generale delle condizioni di vita³⁷.

Con il Trattato di Maastricht³⁸ e il Trattato di Amsterdam³⁹ si rafforza la dimensione sociale dell'Europa e si individuano, quali elementi centrali del progetto europeo, la coesione economica e sociale, l'uguaglianza, la solidarietà, l'occupazione, la salute, l'ambiente e i servizi pubblici.

³³ Si precisa, inoltre, che le politiche sociali nascevano essenzialmente nella fase storica successiva alla Seconda guerra mondiale; all'interno dei vari Stati europei, quindi, tali ultime politiche erano ancora in uno stato embrionale ed avrebbero trovato un loro sviluppo soltanto in una fase storica successiva.

³⁴ Negli stessi anni si era anche assistito all'emersione della politica liberista statunitense attuata sulla base del pensiero di R.H. COASE, *Law and Economics at Chicago*, in *Journal of law and Economics*, 1993, 239; ID., *Impresa mercato e diritto*, Bologna, 1995, *passim*. Tale politica basata sulla autonomia del sistema economico e della definizione dei prezzi al fine di creare una massimizzazione del benessere individuale aveva determinato l'emersione delle strutture capitalistiche ed il governo economico di queste ultime.

³⁵ In questo tessuto, negli anni '70 del secolo scorso, si affermano i principi di sussidiarietà e di coesione economica e si emanano alcune normative "funzionalistiche", soprattutto in materia di diritto del lavoro, finalizzate a garantire un minimo di *standard* sociale nella protezione dei diritti dei lavoratori. Cfr. M. D'ANTONA, *Sistema giuridico comunitario*, in AA.VV. *Dizionario del diritto del lavoro comunitario*, Bologna, 1996, 22.

³⁶ L'Atto Unico europeo (AUE) è stato sottoscritto il 17 febbraio 1986.

³⁷ Cfr. M. BARBERA, *Dopo Amsterdam. I nuovi confini del diritto sociale comunitario*, Brescia, 2000, *passim*.

³⁸ Il Trattato di Maastricht sull'Unione europea è stato sottoscritto il 7 febbraio 1992.

³⁹ Il Trattato di Amsterdam è stato sottoscritto il 2 settembre 1997.

Il suddetto processo storico culmina con un ultimo passaggio di particolare rilievo che si registra con il Trattato di Lisbona⁴⁰, ove si sancisce che il mercato interno è basato sui principi dell'economia sociale di mercato.

Si ritiene che in quest'ultimo momento si sia formalizzato un principio generale che – oltre a qualificare uno dei valori fondativi dell'Unione – costituisce senza alcun dubbio la base (giuridico- economica) della successiva politica⁴¹.

Le istituzioni europee (e soprattutto la Commissione) hanno seguito questo indirizzo, confermando la scelta nelle decisioni e nelle sentenze⁴².

Si ritiene che nella prima fase successiva al Trattato di Lisbona, a causa principalmente delle contingenze storiche, sia emersa una linea di pensiero che nel paradigma della economia sociale di mercato ha maggiormente privilegiato il mercato a scapito dei diritti sociali.

Tra i passaggi più importanti, espressione di questa tendenza, si registra l'approvazione del *Six Pack*, sfociato nella sottoscrizione del *Fiscal Compact*⁴³.

In base al suddetto assetto, come noto, sono stati definiti all'interno degli Stati membri i principi del pareggio di bilancio e di recupero dei disavanzi, in relazione ai quali i Paesi dell'Eurozona si sono vincolati tra di loro a determinare un graduale abbattimento del debito pubblico per la realizzazione in tempi rapidi di un sistema finanziario sano e sostenibile⁴⁴.

⁴⁰ Il Trattato di Lisbona è stato sottoscritto il 13 dicembre 2007. Da questo momento l'Unione europea è succeduta alla Comunità europea ed i Trattati sono stati revisionati nella versione del Trattato sull'Unione Europea (TUE) e del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). All'art. 3, par. 3 del TUE si stabilisce che "l'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basata su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva che mira alla piena occupazione ed al progresso sociale, su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente".

⁴¹ Così A. SOMMA, *L'economia sociale di mercato. Il fascino della terza via: torna di moda un passato mai passato*, in *Biblioteca delle libertà*, 2009; CONTALDI, *op.cit.*, 544; LUCHENA, *op.cit.*, 81.

⁴² Diffusamente sull'acquisizione di tale linea di pensiero nelle decisioni della Commissione e della Corte di Giustizia europea, IANNELLO, *op.cit.*, 121.

⁴³ Cfr. Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nell'Unione economica e monetaria firmato a Bruxelles il 2 marzo 2012 (cd. *Fiscal compact*), che costituisce l'esito di un percorso normativo iniziato nel 1997 con l'approvazione del Patto di stabilità e di crescita (Regolamenti del Consiglio 7.7.1997, nn. 1466 e 1467 e Risoluzione del Consiglio 17.6.1997, 79/C 236/01) e proseguito con la successiva approvazione del *Six pack* (Regolamenti del consiglio nn. da 1173 a 1177 del 2011 e Direttiva n. 85 del 2011). Dopo la crisi economico – finanziaria di alcuni Paesi dell'Eurozona, il *Six Pack* ed *Fiscal Compact* nascevano dall'esigenza di definire vincoli economici e finanziari di matrice europea allo scopo di meglio indirizzare la politica monetaria dei predetti Paesi. In tale contesto, infatti, emergeva l'esigenza di promuovere una finanza pubblica sana, quale presupposto necessario di un'area geografica caratterizzata da una moneta unica.

⁴⁴ Cfr. G. L. BIZIOLI, *La disciplina europea della finanza pubblica. Origine, evoluzione e crisi del patto europeo di stabilità e crescita*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, I, 2012, 121; P. BORIA, *Lo Stato impossibile*, Milano, 2013, 70; R. MICELI, *Autonomia tributaria degli Enti territoriali minori e fiscal compact: la rilevanza dei vincoli*

In tal senso, se la scelta di formalizzare tali principi risulta coerente con le fondamenta dell'economia sociale di mercato, i vincoli in concreto definiti in capo agli Stati membri e i tempi predeterminati per il graduale rientro dal debito pubblico hanno qualificato una politica molto "austera"⁴⁵ che ha ridotto la capacità di spesa degli Stati con maggiori difficoltà economiche, determinando rilevanti ricadute sui servizi sociali e un incremento esponenziale delle sacche di povertà⁴⁶.

In concreto, pertanto, nel corso della suddetta fase storica è emerso come dall'Europa nascevano vincoli molto stringenti, che limitavano i margini di manovra di ogni Stato in un momento di estrema difficoltà sociale⁴⁷.

Nella medesima fase, la Corte di Giustizia ha mostrato posizioni alquanto conservative, ove il bilanciamento tra mercato e diritti sociali è stato spesso risolto a favore del primo, evidenziando una preferenza degli interessi economici rispetto a quelli sociali⁴⁸.

Si tratta di una posizione contrastata dalla dottrina⁴⁹ che ha posto in luce la discrasia tra la costituzione economica formale (cioè prevista dalle norme europee) e quella materiale (cioè effettivamente applicata in sede attuativa e giurisdizionale)⁵⁰.

Le fasi successive hanno rilevato la necessità di modificare tale impostazione generale per superare le nuove crisi; l'emergenza sanitaria da Covid-19 ha, poi, fornito il terreno fertile per confermare un cambio di rotta.

Si è così, gradualmente, avviato un governo dell'economia da parte dell'Unione che si è servito di meccanismi di ausilio economico – finanziario

finanziari, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1067.

⁴⁵ Diffusamente su questo aspetto, A. GUAZZAROTTI, *Crisi dell'euro e conflitto sociale. L'illusione della giustizia attraverso il mercato*, Milano, 2016, 17.

⁴⁶ Cfr. A. POGGI, *Crisi economica e crisi dei diritti sociali nell'Unione europea*, in *Rivista AIC*, 2017, 1, ove si rileva come la crisi economica del 2008 sia divenuta essenzialmente una crisi dei diritti sociali, assumendo la natura di "crisi sistemica".

⁴⁷ In tal senso P. BILANCIA, *Il governo dell'economia tra Stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista AIC*, 3/2014, 7, la quale evidenzia come i vincoli di bilancio europei non solo limitano lo sviluppo sociale, ma ridimensionano tutti i diritti sociali conquistati in più di mezzo secolo di storia.

⁴⁸ Cfr., in particolare, CGCE 11 dicembre 2007, C-438/05, *causa International Transport Workers' Federation, Finnish Seamen's Union contro Viking Line ABP, OÜ Viking Line Eesti*; CGCE 18.12.2007, C-341/05, *causa Lavai un Partneri Ltd contro Svenska*.

⁴⁹ Cfr. G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza della Corti europee*, in *Riv. AIC*, 2017, 18; F. SAITTO, "Risocializzare l'Europa". *La dimensione sociale europea tra economia di mercato ed integrazione sovranazionale*, in *Riv. dir. comp.*, 3/2017,1; R. BIN, *Nuove strategie per lo sviluppo democratico e politico in Europa. Relazione finale*, in *Rivista AIC*, n. 3, 2014, 8.

⁵⁰ Cfr. C. PINELLI, *Le misure di contrasto alla crisi dell'eurozona e il loro impatto sul modello sociale europeo*, in *Riv. giur. lav.*, 2013, 325; F. ANGELINI, *L'Europa sociale affidata alla Corte di giustizia CE: "sbilanciamento giudiziale" versus "omogeneità costituzionale"*, in *Studi in onore di V. Atripaldi*, Napoli, 2010, 1498.

rivolti agli Stati⁵¹ ed ha operato, in particolar modo, attraverso un potenziamento della disciplina degli aiuti di Stato.

Il programma europeo 2019 – 2024 della Commissione ha definito una radicale modificazione di impostazione politica, sancendo che la crescita economica deve essere bilanciata con la tutela dell'ambiente e il perseguimento di altre finalità sociali.

Il contesto europeo ha valorizzato la flessibilità del paradigma dell'economia sociale di mercato ove la coniugazione dei due valori di riferimento (il mercato e i diritti sociali) è dipesa dai contesti storici e dalle contingenze economiche⁵².

Allo stesso tempo l'evoluzione della economia sociale di mercato nel progetto europeo e, in particolare, l'ampliamento delle politiche sociali a livello sovranazionale ha definito un problema di tutela delle differenze, soprattutto nell'ambito degli Stati in cui il welfare state si connota per discipline più incisive e garantiste rispetto a quelle improntate all'economia sociale di mercato⁵³.

Il dibattito su questi temi definisce attualmente un contesto molto vivo, che mostra un evidente collegamento con altre questioni fondamentali (quali la legittimazione dell'Unione a decidere su tali materie e la democraticità dei processi decisionali utilizzati), preannunciando una linea di scelte che si imporrà nei prossimi anni⁵⁴.

3.1. L'impatto sul diritto tributario europeo

L'impostazione teorica dell'economia sociale di mercato ha avuto importanti ricadute nelle scelte fiscali dell'Unione europea.

In tale assetto è stato affermato, sin dall'origine dell'attività comunitaria,

⁵¹ In particolare, il Fondo salva – Stati (*European Financial Stabilisation Mechanism – EFSM*) e il Meccanismo europeo di stabilità (*European Stability Mechanism – MES*).

⁵² Cfr. CONTALDI, *op.cit.*, 544, il quale evidenzia una trasformazione del concetto di economia sociale di mercato in seno all'Unione europea ed un suo adattamento alle esigenze. Con riferimento alla materia tributaria, MELIS – PERSIANI, *op.cit.*, 267; F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'Unificazione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 2, il quale rileva come si sia assistito in seno all'Unione ad un cambio di impostazione nell'attuazione della economia sociale di mercato. In questa fase la politica della concorrenza non può essere disgiunta dai valori sociali. Così si è definito un importante equilibrio tra le due componenti della Costituzione economica.

⁵³ In particolare, GIUBBONI, *op.cit.*, 2, il quale evidenzia la necessità di indagare su come si siano evoluti i criteri di bilanciamento tra la costruzione di un mercato unico e la preservazione delle legittime differenze dei sistemi nazionali di *welfare*.

⁵⁴ Siamo, infatti, in una fase storica tutt'altro che definita, ove “l'interpretazione giurisprudenziale invia segnali contraddittori che definiscono una fluidità dei processi in corso”. Cfr. GIUBBONI, *op.cit.*, 2. Per l'impatto di tali questioni nella materia fiscale, F. AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e coordinamento*, Torino, 2022, 139.

il principio di neutralità nell'imposizione indiretta delle attività economiche, tipica espressione di una filosofia di fondo nella quale il mercato deve essere lasciato libero di operare attraverso i suoi meccanismi naturali⁵⁵.

In nome di tale principio si è attuata l'abolizione dei dazi doganali, delle tasse ad effetto equivalente e dei tributi discriminatori all'interno dell'Europa⁵⁶ e si è realizzata la nota politica di armonizzazione dell'imposizione indiretta⁵⁷.

La neutralità dell'imposizione indiretta delle attività economiche è stata derogata nei casi in cui fosse necessario affermare valori economici e sociali meritevoli di sostegno attraverso strumenti sottrattivi all'onere tributario. Sono state, così, introdotte importanti discipline agevolative, che hanno assunto gradualmente una estrema importanza nella definizione delle politiche fiscali⁵⁸, qualificando una rilevante declinazione della economia sociale di mercato.

Le suddette discipline, infatti, hanno promosso rilevanti valori sociali nel

⁵⁵ La neutralità fiscale nell'imposizione indiretta è, infatti, stata considerata un corollario del principio di concorrenza sana e non falsata.

⁵⁶ Attraverso l'Unione doganale, il divieto di tasse ad effetto equivalente (artt. 28 e 30 TFUE) e il divieto di tributi discriminatori (art. 110 TFUE) si è definito – nel tempo – un principio fiscale di parità di trattamento dei beni in tutto il territorio europeo e un generale divieto di discriminazione fiscale dei medesimi beni sulla base della loro provenienza. Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 171; G.L. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione* (a cura di A. Di Pietro –T. Tassani) *I principi europei del diritto tributario*, Milano, 2013, 191; E.A. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005, 134. In materia tributaria, infatti, il principio di non discriminazione delle merci ha definito un settore importante, che si è costruito autonomamente ed in una fase precedente rispetto alla elaborazione del generale principio di non discriminazione.

⁵⁷ Come noto, l'armonizzazione è un processo normativo attraverso il quale si tende al raggiungimento di un assetto omogeneo nelle discipline fiscali degli Stati in materia di imposte indirette. L'armonizzazione si esprime nella tendenziale adesione a modelli comuni, anche attraverso l'eliminazione delle differenze e delle distonie tra le singole discipline. In relazione ai suddetti aspetti, l'attenzione dell'Unione europea è stata concentrata soprattutto sull'IVA e sulle accise, attraverso la cui disciplina ha inteso attuare il progetto generale di una imposizione (comune ed unitaria sui consumi). Cfr. C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, 63; S. STAMMATI, *Art. 99, in Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*. Commentario (diretto da R. Quadri, R. Monaco, A. Trabucchi) Milano, vol. II, 1965, 781; C. SACCHETTO, *L'armonizzazione nella Comunità europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 564; P. RUSSO, R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Rass. trib.*, I, 1990, 629; P. ADONNINO, *L'armonizzazione fiscale dell'Unione Europea*, in *Enc. del diritto*, Agg., vol. III., Milano, 1999, 277; A. COMELLI, *Iva nazionale ed Iva comunitaria. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 133; C. VERRIGNI, *Contributo allo studio delle accise*, Pescara, 2012, 45; M. LOGOZZO, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Rin. dir. trib.*, I, 2018, 130.

⁵⁸ Si pensi alle diverse ipotesi di esenzioni Iva. Cfr. F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013, 104, il quale valuta le esenzioni IVA quali strumenti di finanza funzionale attiva.

mercato e si sono distinte per la necessità di un'interpretazione uniforme in tutto il territorio europeo, passaggio necessario per garantire uno sviluppo economico contestuale e contribuire alla definizione di un mercato in concorrenza⁵⁹.

Al di fuori di tali aree, il processo di integrazione europea in materia fiscale è avvenuto in assenza di competenze espresse, attraverso normative non rivolte alla disciplina fiscale, principi generali ed atti espressivi di soft law.

In mancanza di un sistema tributario europeo in senso proprio, che qualificasse i tratti della funzione fiscale, il tributo ha sviluppato un carattere servente (anche finalistico) rispetto alle logiche europee, assumendo il ruolo di strumento negativo ovvero di strumento positivo per il raggiungimento di obiettivi (economici e sociali) condivisi.

In altre parole, il tributo ha qualificato uno strumento interno alla dinamica Stato – mercato da utilizzare in positivo o in negativo sulla base dei bisogni sociali e delle esigenze del mercato.

La funzione fiscale è stata, in questo modo, contestualizzata nel mercato e regolata sulla base delle esigenze di quest'ultimo, contribuendo anch'essa alla realizzazione degli obiettivi della economia sociale⁶⁰.

Con l'approvazione del *Six pack* e la sottoscrizione del *Fiscal compact* si è poi sancito un passaggio ulteriore, che ha inciso sulla funzione dei tributi all'interno degli Stati membri.

I tributi, definendo le principali entrate di ogni Stato, hanno assunto un ruolo fondamentale nella definizione del principio del pareggio di bilancio: da questo momento in poi sono stati correlati alle spese e sono stati considerati funzionali alla copertura delle stesse.

La politica tributaria è così stata destinata ad essere gestita in connessio-

⁵⁹ La necessità di interpretazione unitaria (e funzionale) delle esenzioni IVA che seguisse i principi generali europei è stata affermata da sempre in seno alla Corte di giustizia. Sul punto Cfr. MONTANARI, *op. cit.*, 106; COMELLI, *op. cit.*, 368. In tal senso, M. BASILAVECCHIA, "Lost in translation": le esenzioni iva sono riservate al diritto europeo, in *Corr. trib.*, 2010, 987, il quale evidenzia come il settore delle esenzioni IVA affida al diritto europeo (sia di rango normativo, sia di rango giurisprudenziale) non solo la definizione delle operazioni ma, soprattutto, l'individuazione della *ratio* di ogni singola disposizione agevolativa "la cui lettura si regge su un sottile equilibrio tra interpretazioni restrittive, doverose cautele ed esigenze sociali che da quelle esenzioni devono trovare riconoscimento". Sulla necessità di una applicazione uniforme delle esenzioni anche all'interno delle accise, LOGOZZO, *op. cit.*, 141.

⁶⁰ È stato, infatti, sottolineato come il tributo sia stato qualificato nella sua funzione economica e non in quella giuridica. In questi termini, il tributo costituisce uno strumento non per effettuare una redistribuzione di ricchezze e perseguire una generale funzione sociale, ma per raggiungere specifici obiettivi di politica economica. In questo senso, il tributo è stimato sulla base degli effetti che è destinato a produrre sul mercato; questi effetti devono essere regolati in relazione alle finalità specifiche di un ordinamento settoriale. Il tributo diviene strumentale agli obiettivi dell'Unione europea e come tale subordinato alle logiche di mercato. Cfr. A. DI PIETRO, *Introduzione*, in A. DI PIETRO – T. TASSANI, *I principi europei del diritto tributario*, Milano, 2013, 23; P. SELICATO, P. HERRERA MOLINA, G. MEUSSEN, *Il concetto di tributo nel diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2007, 103; MELIS, PERSIANI, *op. cit.*, 267.

ne a quella della spesa, sulla base dei principi consolidati di un'economia sana che opera secondo risorse esistenti.

Si sono, così, qualificate politiche tributarie più mirate e consapevoli, volte ad ottenere le maggiori risorse possibili sulla base di oneri fiscali sostenibili; tali politiche hanno inevitabilmente inciso sul versante della spesa in quanto hanno posto uno sbarramento al sostenimento di costi sociali eccessivi e sproporzionati rispetto alle entrate pubbliche⁶¹.

Le suddette evoluzioni hanno condotto a numerose riflessioni sul rapporto tra politiche fiscali e politiche sociali alla luce del quadro europeo, che si sono accentuate con il sempre maggiore consolidamento del ruolo degli aiuti di Stato nel governo dell'Unione.

La leva fiscale nazionale è, oggi, destinata ad assecondare i processi di sviluppo⁶² secondo le linee della economia sociale di mercato e sulla base dei paradigmi della disciplina degli aiuti di Stato, oggi divenuta il maggiore strumento di integrazione europea in materia fiscale, come si specificherà nel paragrafo che segue.

I tributi nel sistema europeo hanno, al contempo, assunto una funzione sempre più incisiva e tale da consentire una prima prospettazione di una fiscalità propria dell'Unione.

Negli ultimi tempi, infatti, in alcuni documenti di rilievo (*Next Generation EU*) si è proposta l'istituzione di tributi basati su risorse proprie dell'Unione e, in particolare: tributi verdi o ambientali, tributi sugli extra profitti delle grandi imprese, *digital* o *web tax*.

In questo contesto sempre più avvertita è la necessità di una politica fiscale unionale, fondata sulla solidarietà e finalizzata ad un'equa ripartizione delle risorse nel contesto europeo.

Un passaggio di questo tipo imporrà il superamento di alcune questioni oggi di estremo rilievo, quali: il riconoscimento di un potere tributario dell'Unione, il superamento del deficit democratico nei processi decisionali, l'identificazione di una nozione di tributo europeo, la messa a punto di un sistema fiscale sovranazionale di attuazione del tributo⁶³.

3.2. Gli strumenti della economia sociale di mercato nel progetto europeo. Gli aiuti di Stato fiscali

Le discipline attraverso le quali si è espressa maggiormente l'economia sociale all'interno del progetto europeo e delle politiche nazionali sono costituite da quelle dei servizi essenziali e degli aiuti di Stato⁶⁴.

⁶¹ Cfr. P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 43.

⁶² Cfr. F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, 273.

⁶³ Cfr. AMATUCCI, *La sovranità fiscale nazionale. Tra erosione e coordinamento*, 139.

⁶⁴ Cfr. G.L. TOSATO, *Appunti in tema di economia sociale di mercato*, in *Scritti in onore di Giuseppe*

Entrambe, infatti, qualificano snodi fondamentali del rapporto Stato – mercato e risultano, pertanto, naturalmente connesse all'impostazione di fondo accolta dall'Unione nelle diverse fasi storiche.

Con riguardo alla materia fiscale, la disciplina degli aiuti di Stato ha assunto gradualmente un ruolo sempre più importante, divenendo uno dei principali strumenti di integrazione giuridica europea⁶⁵.

La suddetta disciplina riveste un ruolo fondamentale nell'impianto del Trattato e nella politica europea.

Attraverso la materia degli aiuti di Stato si regolano le modalità e i limiti dell'intervento pubblico dello Stato nell'economia, qualificando – pertanto – un passaggio fondamentale sul ruolo che quest'ultimo può assolvere nel mercato.

Come noto, la disciplina in esame prevede un divieto di aiuti selettivi di vantaggio (contenuto nell'art. 107, par. 1, TFUE), ma – allo stesso tempo (all'art. 107, par. 2 e 3 TFUE) – definisce gli aiuti ammessi de jure e gli aiuti ammessi discrezionalmente, delineando le condizioni che consentono ad uno Stato di introdurre misure selettive di sostegno rivolte a determinate imprese o produzioni⁶⁶. Le condizioni in esame sono individuate principalmente in situazioni contingenti di estrema difficoltà e in valori economici e sociali da promuovere.

La corretta applicazione di tale disciplina è, da sempre, affidata alla Commissione europea, la quale detiene una competenza esclusiva nella valutazione preventiva degli aiuti ammessi, che sono sottoposti ad autorizzazione. In presenza di circostanze eccezionali, tale competenza può essere esercitata anche dal Consiglio europeo⁶⁷.

L'evoluzione della materia degli aiuti è stata condizionata dall'affermazione della economia sociale di mercato nel progetto europeo in quanto tra di loro correlate nei valori di fondo⁶⁸.

Tesaurò, 2014, vol. III, Napoli, 2509; TOSATO., *L'evoluzione della disciplina degli aiuti di stato*, in *La modernizzazione della disciplina degli aiuti di Stato*, (a cura di C. Shepisi), Torino, 2011, 3.

⁶⁵ Cfr., in tal senso, R. MICELI, *The role of state aid in the European fiscal integration*, Torino, 2022, 57.

⁶⁶ Come noto, a norma dell'art. 107 comma 1, TFUE si sancisce che, salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Il comma 2 identifica gli aiuti compatibili con il mercato ed il comma 3 gli aiuti che possono ritenersi compatibili con il mercato. Questi ultimi definiscono la base teorica concettuale dei regolamenti sugli aiuti ammessi.

⁶⁷ Cfr. art. 108, par. 2, TFUE.

⁶⁸ Autorevole dottrina individua quattro importanti fasi di sviluppo della disciplina degli aiuti di Stato nell'ambito delle quali le ragioni del mercato e quelle della regolazione giuridica dei valori sociali si sono combinate, conferendo una diversa direzione alla politica comunitaria degli aiuti alle imprese. Cfr. TOSATO, *L'evoluzione della disciplina degli aiuti di Stato*, 3.

Nella materia degli aiuti convivono il libero mercato (tutelato dal par. 1 attraverso un divieto di intervento dello Stato nel mercato) e la promozione dei diritti sociali nel mercato stesso (regolata dai par. 2 e 3 che individuano le modalità e i limiti dell'intervento dello Stato a favore di determinate imprese o produzioni).

Nel corso dell'evoluzione storica europea, si è assistito a fasi di espansione del divieto, seguite da momenti di valorizzazione dell'assetto degli aiuti ammessi⁶⁹.

In ossequio a tale ultimo asse, sono stati approvati i regolamenti di esenzione per categoria, attraverso i quali si è realizzata la codificazione di una disciplina generale ed omogenea, recante linee guida rivolte a tutti gli Stati membri in materia di misure di sostegno per lo sviluppo economico e sociale⁷⁰.

Una prima fase definisce l'elaborazione della materia soprattutto sul fronte degli aiuti vietati, in quanto il sistema europeo intende contrastare gli interventi dello Stato nell'economia in ossequio alle concezioni liberiste che, come rilevato, erano dominanti nella prima fase di operatività dell'Unione europea. Negli anni compresi dal 1980 al 1995 si afferma una seconda fase importante che culmina con il Trattato di Maastricht, ove si realizza il definitivo completamento dell'Unione doganale. In questo contesto risultava determinante difendere il mercato di nuova costituzione e l'azione della Commissione europea si continua a concentrare sugli aiuti vietati. L'impostazione generale assunta in questo periodo registra alcune rigidità e si mostra troppo severa, soprattutto nel momento in cui fanno ingresso nell'Unione numerosi Paesi dell'*est* che necessitano di una politica di sviluppo mirato per giungere ad un livello di coesione economica e sociale pari a quella degli altri Paesi europei.

Gli interessi si modificano gradualmente spostando (in una terza fase) la propria visuale verso un'azione finalizzata all'utilizzo strumentale degli aiuti ammessi. Si inizia, in tal modo, a valorizzare l'apparato degli aiuti ammessi.

Nella fase successiva (quarta fase) la dimensione sociale dell'Europa assume un'importanza generale; si afferma la convinzione che la concorrenza costituisca il risultato di una preventiva politica di coesione sociale ed economica che passa attraverso un utilizzo strumentale degli aiuti ammessi. In altre parole, la promozione dei valori sociali avviene attraverso l'introduzione degli aiuti ammessi che per l'appunto divengono – in questa logica – strumentali all'affermazione della concorrenza nel mercato.

⁶⁹ Cfr. nota n. 68, ove si dimostra come nei diversi periodi storici sia prevalso l'asse degli aiuti ammessi o quello degli aiuti vietati.

⁷⁰ A tal proposito, dopo un primo periodo in cui gli aiuti ammessi sono stati oggetto di definizione nell'ambito di atti espressivi di *soft law* (Comunicazioni e Orientamenti), in una fase successiva si è operata un'importante modifica della materia. In attuazione del quadro normativo previsto negli artt. 107, 108 e 109 TFUE e sulla base della legittimazione ricevuta dal Consiglio, la Commissione europea ha emanato numerosi regolamenti che hanno definito le tipologie di aiuti ammessi. Sono stati, così, definiti regolamenti di esenzione per categoria e si è proceduto ad una importante sistemazione nella materia che ha assunto organicità e trasparenza. Cfr. M. ORLANDI, *La disciplina degli aiuti di Stato*, in *Diritto privato dell'Unione europea*, Torino, 2006, 1668.

Il primo regolamento generale di esenzione per categoria (Regolamento UE 800/2008 del 6 agosto 2008) ha individuato in modo organico per tutti gli aiuti le condizioni in presenza delle

Tali regolamenti costituiscono, attualmente, il punto di riferimento delle politiche strutturali di sostegno messe a punto all'interno degli Stati, in quanto qualificano la fisionomia (economico – giuridica) delle misure che possono essere introdotte e che attuano un programma di crescita e di sviluppo coerente con il progetto europeo.

Attualmente l'assetto della materia degli aiuti di Stato è articolato in due comparti, quello degli aiuti vietati e quello degli aiuti ammessi, che definiscono due assi in equilibrio e di uguale importanza nel progetto europeo, destinati, l'uno o l'altro, a prevalere a seconda dei contesti.

In tale quadro generale, la disciplina degli aiuti di Stato qualifica, in ogni momento storico, il modo in cui ciascuno Stato membro può effettuare interventi selettivi a beneficio delle attività economiche ed individua le linee guida della politica di sostegno all'economia (strutturale o congiunturale) che può essere attuata.

In altre parole, con l'espansione di tale materia si è sostanzialmente sottratta allo Stato la possibilità di effettuare interventi selettivi di vantaggio all'interno dell'economia nazionale. Tali interventi, infatti, dovrebbero avvenire in una cornice europea e secondo le logiche della materia degli aiuti di Stato⁷¹.

Nell'ambito di tale assetto si è inserita lentamente la materia tributaria.

Come noto, sulle disposizioni in materia di aiuti di Stato si è definita una naturale convergenza di azioni fiscali europee⁷².

Il divieto di aiuti di Stato, a partire dagli anni '90 del secolo scorso, ha rivestito un ruolo decisivo, definendo principalmente un percorso di integrazione negativa.

Successivamente si è avviata una importante attività di integrazione positiva, effettuata attraverso la materia degli aiuti fiscali ammessi⁷³.

quali non è necessaria la preventiva autorizzazione. Il suddetto regolamento è stato sostituito da un secondo regolamento del Consiglio (Regolamento UE n. 1588/2015 del 13 luglio 2015) che è quello attualmente in vigore.

⁷¹ Sulla attuale centralità della materia degli aiuti di Stato in relazione ai principi della economia sociale di mercato e con riferimento alla funzione fiscale, cfr. MELIS, PERSIANI, *op. cit.*, 311.

⁷² Cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 367; D. WEBER, *In search of a (new) equilibrium between tax sovereignty and the freedom of movement*, in *EC Tax Review*, 2006, 585; M. BOCCACCIO, *La disciplina degli aiuti fiscali tra la funzione di controllo e quella di armonizzazione impropria: il ruolo della selettività*, in *E-Public Finance Research Papers*, 2016, n. 20. Sulla centralità che la disciplina degli aiuti di Stato ha acquisito nell'integrazione giuridica europea in materia fiscale, G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, *passim*; i diversi contributi (a cura di L. Salvini) in *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, *passim*; M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato* (a cura di Ingrosso, Tesauro), Napoli, 2009, 19; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 31; MICELI, *The aim of the discipline of State Aid in the tax law. Evolution and prospects*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, 117; ID., *The role of State Aid in the European fiscal integration*, cit., 91; A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2020, 17.

⁷³ Sul punto A. DI PIETRO, *Imposte moderne e Stati post nazionali*, cit., 18; AA.VV., *La dimensione*

L'effetto delle suddette direttrici, nella loro evoluzione storico – giuridica, si riscontra chiaramente nelle logiche della disciplina fiscale nazionale, oggi permeate dai principi degli aiuti di Stato europei divenuti un paradigma generale cui la fiscalità si deve attenere⁷⁴.

Nel corso del tempo, poi, si è compreso come l'integrazione positiva dei valori sociali potesse essere meglio raggiunta attraverso l'utilizzo della materia fiscale, che assumeva caratteri tali da rendere le politiche più immediate ed efficaci.

Gli aiuti attraverso la leva fiscale, infatti, da un lato, non determinano un materiale esborso di denaro da parte dello Stato e, dall'altro lato, operando una riduzione di tributi comunque dovuti, evidenziano un maggiore interesse in capo a tutti i consociati all'attuazione di programmi di crescita economico sociale.

In tal modo il paradigma degli aiuti di Stato, come declinato nei diversi momenti storici, ha definito nella nostra materia, contestualmente: il limite dell'intervento dello Stato nelle attività economiche, l'equilibrio tra libertà economiche e diritti sociali nella funzione impositiva, la funzione del tributo quale strumento di promozione dei valori sociali⁷⁵.

Tali passaggi hanno avuto nell'ambito del nostro diritto tributario nazionale un impatto di rilievo, come si dimostrerà nei paragrafi che seguono.

4. L'ordinamento nazionale e i principi dell'economia sociale di mercato

Nel sistema giuridico italiano la corrente della economia sociale di mercato non ha mai avuto un momento di effettiva e generalizzata diffusione.

In merito alla stessa, infatti, si rinviene soltanto una breve parentesi di studio nella primissima fase del secondo dopoguerra, ad opera di importanti teorici, quali Luigi Einaudi e Benedetto Croce⁷⁶.

Entrambi ripresero i fondamenti della economia sociale di mercato, ritenendo che tale impostazione dovesse trovare una attuazione in Italia e, in particolare, all'interno della politica fiscale, recependo quanto avveniva in quegli anni in alcuni Paesi europei⁷⁷.

promozionale del fisco (A. URICCHIO, M. AULENTA, G. SELICATO), Bari, 2015, *passim*; P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Torino, 2012, 71.

⁷⁴ Il paradigma degli aiuti di Stato, come si verificherà nel prosieguo, è stato riferito a diversi aspetti della fiscalità attraverso la declinazione del requisito della selettività. Ne emerge come la disciplina in esame sia divenuta potenzialmente riferibile ad innumerevoli fattispecie tributarie.

⁷⁵ Cfr. R. MICELI, *The role of State Aid in the European fiscal integration*, cit., p. 91.

⁷⁶ Sul punto, in particolare, F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 75; ROPKE, *op.cit.*, 12; E. DI MUSCIO, *Il liberalismo di Luigi Einaudi*; R.A. MODUGNO, *Il liberalismo di Benedetto Croce*, entrambi in *Storia del liberalismo in Europa* (a cura di P. Nemo, J. Petitot), cit., 583 e ss.

⁷⁷ In particolare, Luigi Einaudi ebbe il pregio di evidenziare quanto potesse essere importante questa impostazione nella politica fiscale.

Tali studi, tuttavia, rimasero in una dimensione teorica e non furono accolti nei programmi di sviluppo di quell'epoca.

In sede di redazione della Costituzione repubblicana, in seno all'Assemblea costituente, si avvertì l'assenza di un'anima liberale pura⁷⁸; tale circostanza determinò un contesto nel quale non vi fu alcuna valorizzazione del mercato e della concorrenza.

In altre parole, nella Costituzione italiana non si menzionarono tali ultimi valori a fronte di una centralità dei diritti inviolabili e dei diritti sociali (da tutelare incondizionatamente); si tratta di una circostanza anomala in considerazione del fatto che, dopo qualche anno, sarebbe iniziato il cammino verso l'Unione europea, con la sottoscrizione dei primi trattati economici⁷⁹.

Emerse, inconfutabilmente, un'ideologia "antimercato", nella quale si segnava una sorta di conflitto tra i diritti sociali e il mercato ed in relazione alla quale si rendeva necessario comprimere quest'ultimo al fine di conferire sempre più spazio al sistema del *welfare state*⁸⁰.

Tale impostazione fu consacrata negli artt. 41, 42, 43 della Costituzione, dai quali si rivela la scelta di un'economia basata sulla politica della pianificazione con un giusto equilibrio tra libera iniziativa economica, intervento statale e neocorporativismo di categoria espressivo di interessi sociali. In questo scenario si affermava l'importanza dell'iniziativa economica pubblica e privata – subordinata al rispetto della legge e della utilità sociale – e la tutela della proprietà privata⁸¹.

Sulla base del tessuto costituzionale si è avviata una politica di ripresa economica piuttosto dirigista che ha governato un processo economico finalizzato alla predisposizione di un sistema di tutela piena dei diritti sociali⁸².

⁷⁸ Si registrò una forte avversione al capitalismo (e, in generale, a tutte le ideologie di destra) ed al contempo una prevalenza del pensiero socialista, influenzato da una corrente di stampo cattolico e da una marxista. Cfr. F. FELICE, *L'economia sociale di mercato*, cit., 80.

⁷⁹ Come rilevato da attenta dottrina, in sede di Assemblea costituente non si discusse di regole di mercato, di politiche della concorrenza, di regole *antitrust* come se mercato e politiche sociali fossero elementi distanti ed inconciliabili. In tal senso G. AMATO, *Il mercato nella costituzione*, in *Quaderni costituzionali*, n. 1, 1992, 7, il quale sottolinea come fu redatta una costituzione economica che oscilla tra il neocorporativismo e un larvato dirigismo ove domina il ruolo del produttore autonomo. Si delinea un quadro nel quale efficienza economica e giustizia sociale sono antinomie e la seconda risulta enfatizzata rispetto alla prima.

⁸⁰ Così PADOA, SCHIOPPA, *op.cit.*, 452.

⁸¹ I Costituenti prefigurarono un modello di economia mista, ove la nazionalizzazione serviva a contrastare il monopolio privato. Tale modello è divenuto la base per interventi che, da una parte, hanno protetto i privati con vari strumenti e, dall'altra, procedevano ad attuare politiche redistributive con manovre di tipo assistenzialistico. Cfr. C. PINELLI, T. TREU, *Introduzione. La costituzione economica a sessanta anni dalla Costituzione*, in *La costituzione economica: Italia, Europa* (a cura di C. PINELLI, T. TREU), Bologna, 2010, 10.

⁸² Come riferisce AMATO, *op.cit.*, 7, sono anni in cui nessuno avrebbe messo in discussione il

Le evoluzioni di tale sistema non hanno dato i risultati sperati.

L'impianto complessivo dei diritti sociali si è rivelato, nella sua attuazione concreta, molto distante "dal modello universalistico fondato sul principio di uguaglianza"⁸³.

A tale situazione si è affiancata la circostanza che le politiche in esame siano state effettuate con il ricorso allo strumento dell'indebitamento: tale assetto ha definito una ripresa economica che si è rivelata illusoria in quanto sostenuta da un crescente debito pubblico⁸⁴ che avrebbe causato ciclicamente importanti fasi di recessione economica⁸⁵.

Inevitabilmente, nel corso di questi ultimi 60 anni, i principi dell'economia sociale di mercato sono entrati nella tradizione italiana attraverso il governo europeo, scardinando gli equilibri della Costituzione senza modificarne il contenuto.

Si tratta di un passaggio importante di cui si deve prendere atto.

modello delle partecipazioni statali, il monopolio statale dei servizi sociali, gli aiuti e i sussidi statali diretti alle imprese. L'Italia si riprende attraverso una politica industriale statalista (di centro) che non riserva alcuna attenzione al mercato e alla concorrenza.

⁸³ Cfr. PINELLI, TREU, *op.cit.*, 17, i quali evidenziano come soltanto i settori della sanità e dell'assistenza si sono orientati verso il modello universalistico, mentre il resto del *welfare* ha mantenuto caratteri corporativi e distanti dal paradigma costituzionale. In altre parole, il *welfare* è stato incapace di fornire le risposte adeguate ai lavoratori del XXI secolo ed a garantire politiche redistributive, come dimostrano gli indici di povertà che si sono registrati nel tempo.

⁸⁴ In Italia il debito pubblico è stato lo strumento di finanziamento dello Stato sociale che ha garantito nel corso del tempo un'ampia capacità di erogazione delle prestazioni (sociali) ben oltre la misura delle entrate derivanti dalla gestione tipica dello Stato. In Italia il costo del *welfare* è stato sostenuto soltanto dallo Stato (attraverso il ricorso al debito pubblico) e non dai privati (che hanno accumulato patrimonio godendo delle prestazioni sociali). Così, P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 47, 54.

⁸⁵ Sul punto, in particolare, P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 43 ss., ove si pone in evidenza come la crisi del *welfare state* si è realizzata in Italia per l'assenza di un mercato maturo e la mancanza di un programma di sviluppo, tali fattori hanno consolidato un debito pubblico di dimensioni allarmanti, stratificatosi negli anni di ripresa e di sviluppo economico che vanno dal dopoguerra al 2010 (cfr. P. Boria, *Lo stato impossibile*, cit., 50, tabella n.1, Andamento storico del debito pubblico italiano). Le ragioni del ricorso al debito pubblico sono state diverse negli anni. Inizialmente si rinvergono in quelle di sostenere una ripresa economica ed avviare una politica di *welfare* adeguata alla Costituzione, in un secondo momento in una diffusa politica del consenso e nella stratificazione storica della generalizzazione delle prestazioni sociali e del ricorso al debito (cfr. P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 56).

4.1. Il recepimento nazionale dei principi europei dell'economia sociale di mercato

La tutela del mercato e della concorrenza non sono mai state formalizzate nell'ambito dell'assetto della nostra Costituzione economica⁸⁶, sebbene tantissimi progetti di riforma si siano succeduti dagli anni '90 in poi.

Come noto, l'art. 41 della Costituzione ha mantenuto fino ad oggi (in merito a tale profilo) la medesima formulazione letterale⁸⁷, la quale, tuttavia, si è dimostrata elastica ed in grado di evolversi in modo costruttivo.

Si ritiene, pertanto, che l'art. 41 sia stato capace di supportare una visione dei rapporti economici secondo modelli diversi, adattandosi alle esigenze dei differenti momenti storici⁸⁸.

Ne consegue come – anche se la tutela del mercato e della concorrenza non siano state espressamente costituzionalizzate – tali valori abbiano assunto rilievo nel sistema giuridico ed economico nazionale, attraverso i meccanismi di integrazione (giuridica) europea; questi ultimi hanno operato in modo naturale, consentendo un passaggio fisiologico nel quadro dei valori di riferimento della Costituzione⁸⁹.

In tal senso il principio della *primauté* ha sostenuto la primazia dei valori economici europei, qualificando una definitiva acquisizione delle libertà economiche e del principio di non discriminazione nel panorama nazionale⁹⁰.

A tali obiettivi hanno contribuito anche il principio di interpretazione orientata in senso europeo e il valore dell'effettività.

Attraverso il primo si sono consolidate interpretazioni delle disposizioni

⁸⁶ Differentemente con la riforma del titolo V della Costituzione ad opera della l. cost. 18.10.2001, n. 3, all'art. 117, comma 2, lett. e) è stata prevista tra le materie di competenza esclusiva dello Stato “la tutela della concorrenza”.

⁸⁷ Si precisa come l'art. 41 Cost. sia stato riformato soltanto di recente ad opera della l. cost. 11.2.2022, n. 1. Tale modifica si inserisce nel piano di valorizzazione dell'ambiente e di transizione ecologica, in base al quale sono stati modificati gli artt. 9 e 41 Cost.

⁸⁸ Cfr. F. GALLO, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 287, il quale rileva come la Costituzione economica scritta nel 1948 difficilmente può riconoscersi in quello che è avvenuto nell'economia italiana. La norma in esame, infatti, è stata integrata dai principi europei e modificata nei suoi contenuti.

⁸⁹ In tal senso, PINELLI, TREU, *op.cit.*, 17.

⁹⁰ In via generale, sull'evoluzione del principio del primato, M. ORLANDI, *L'evoluzione del primato del diritto dell'Unione europea. Dalla contrapposizione tra sistemi giuridici al dialogo multilaterale*, Milano, 2012, 5. In particolare, sull'impatto di tale evoluzione nella materia tributaria, C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, 15; G. L. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Bergamo, 2000, 66. In merito alla operatività del principio del primato sulla Costituzione economica (di cui agli artt. 41, 42 e 43 della Costituzione), cfr. F. GALLO, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, cit., 291.

interne conformi al dettato europeo all'interno del territorio nazionale, anche nell'ambito di materie non armonizzate ovvero in assenza di disposizioni ad effetto diretto o direttamente applicabili.

In ossequio al principio di effettività, invece, sono state tutelate dall'ordinamento italiano posizioni giuridiche soggettive di natura europea, consentendo la protezione nazionale dei diritti economici⁹¹.

Gradualmente il mercato, la concorrenza e le libertà economiche sono divenuti patrimonio nazionale attraverso un percorso naturale e non traumatico.

Tale passaggio si è basato sull'interpretazione dell'art. 41 della Costituzione, in relazione al quale la Corte Costituzionale ha affermato che la concorrenza tra imprese è funzionale all'utilità sociale in quanto la concorrenza stessa realizza un benessere sociale attuando valori economici condivisi.

Nel medesimo percorso una tappa molto importante si è registrata con la legge di istituzione della Autorità garante della concorrenza e del mercato, con la quale si è operata una definitiva "reinterpretazione" dell'art. 41 della Costituzione, asserendo che l'attuazione di tale disposizione debba essere effettuata in coerenza con i principi europei di concorrenza⁹².

La Corte Costituzionale negli anni successivi ha più volte realizzato un importante bilanciamento tra i valori sociali e il mercato nell'ambito della clausola generale della "utilità sociale"; quest'ultima ha, pertanto, assunto la funzione di paradigma per effettuare il raffronto tra i diritti sociali (regolazione) e il mercato (concorrenza)⁹³.

⁹¹ La protezione nazionale delle posizioni giuridiche soggettive, nate in ambito europeo, è uno dei temi più rilevanti dell'integrazione giuridica europea in materia fiscale. In tale assetto, attraverso il principio europeo di effettività, si sono radicati principi generali che hanno modificato il modo di attuare il diritto nell'ordinamento interno. Cfr., con riferimento alla materia tributaria, R. MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica comunitaria*, in Studi in onore di V. Atripaldi, vol. II, Napoli, 2009, 1621; ID., *Indebito comunitario e sistema tributario interno; Contributo allo studio del rimborso di imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2008, cap. 1; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 146; F. MONTANARI, *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili*, in Riv. it. dir. pubbl. Europeo, 2009, 89; A. CARINCI, *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in *I diritti del contribuente. Principi, tutele, modelli di difesa*, (a cura di A. Carinci, T. Tassani) Milano, 2022, 35.

⁹² Cfr. art. 1, l. 10.10.1990, n. 287, con il quale si istituisce l'Autorità garante della concorrenza e del mercato, in attuazione dell'art. 41 della Costituzione. Cfr. PINELLI, TREU, *op.cit.*, 17, i quali rilevano come tale passaggio, contestuale alla firma del Trattato di Maastricht, sia stato fondamentale per l'affermazione delle nozioni di concorrenza e mercato all'interno dello Stato italiano. Sul punto, diffusamente, C. PINELLI, *Attualità dell'art. 41 Cost., con particolare riferimento alla 'utilità sociale'*, in www.centroriformastato.org.

⁹³ Cfr., *ex pluribus*, Cost. 5 novembre 1996, n. 386; Cost. 15 maggio 1990, n. 241; Cost. 3 luglio 2006, n. 279.

Con riferimento alla nozione di concorrenza, in numerose pronunce la Corte medesima ha precisato che la suddetta nozione a livello nazionale coincidesse con quella europea, definendo una fattispecie unitaria⁹⁴.

Un passaggio importante nella lenta evoluzione in senso europeo della nostra Costituzione lo si è registrato con la politica monetaria comune.

In tale assetto, come anticipato nei precedenti paragrafi, si è proceduto all'approvazione del *Six pack* ed alla successiva sottoscrizione del *Fiscal compact*, in ossequio ai quali è stato formalizzato nell'art. 81 Cost. il principio di matrice europea di equilibrio di bilancio.

Sulla base dei valori di fondo dell'economia sociale di mercato, con il recepimento del suddetto principio, si è definitivamente inibito il ricorso all'indebitamento⁹⁵.

La definizione di una politica monetaria comune (in un primo tempo) e la codificazione del principio del pareggio del bilancio (in un secondo tempo) hanno segnato una fase storica molto dura per il nostro Paese ed un'inversione di tendenza significativa.

A livello nazionale sono stati introdotti numerosi vincoli economici e finanziari, legati non solo alla preclusione del ricorso all'indebitamento, ma soprattutto al graduale e progressivo rientro dal debito pubblico maturato negli anni.

La necessità di un sistema finanziario sano ha così assunto un ruolo primario, e superato, conseguentemente, un'incondizionata spesa pubblica per gli obiettivi sociali.

In tal modo i principi europei hanno definito un nuovo ordine di priorità.

Un sistema finanziario sano costituisce la premessa per le politiche sociali che saranno attuate nel mercato nel rispetto delle risorse esistenti. Si è così consolidata, anche nell'ordinamento nazionale, la nozione di mercato quale spazio di crescita economica e sociale, non antitetico rispetto alla tutela dei diritti del singolo ma funzionale anche a quest'ultimo obiettivo.

La codificazione del principio del pareggio di bilancio ha avuto un innegabile effetto sul sistema fiscale.

Le ambiziose politiche nazionali di *welfare state* avevano definito una gestione finanziaria sostanzialmente irresponsabile, ove i tributi erano destinati essenzialmente alla copertura parziale di ingenti costi sociali (in quanto le restanti spese venivano sostenute attraverso il ricorso all'indebitamento).

Si era radicata, in tal modo, una funzione fiscale pregressa di buone inten-

⁹⁴ Cfr., *ex pluribus*, Cost. 23 novembre 2007, n. 401; Cost. 13 gennaio 2004, n. 14; Cost. 6 aprile 2005, n. 134.

⁹⁵ Secondo i principi dell'economia sociale di mercato, il debito è una patologia dell'ordine e denota l'affermazione del capitalismo e il radicamento della proprietà sulla base di relazioni impari. Cfr. A SOMMA, *Economia sociale di mercato e scontro tra capitalismi*, cit., 125.

zioni e di grandi obiettivi, ma socialmente antieconomica, in quanto sganciata dalle logiche del mercato e dal vincolo della spesa pubblica sia a livello nazionale, che a quello locale.

Il risultato di tale assetto aveva, inoltre, definito una pressione fiscale esponenzialmente cresciuta negli anni, molto aggressiva per i contribuenti e comunque non adeguata alla spesa sociale.

La codificazione del principio del pareggio del bilancio per tutti i livelli di governo (nazionale, regionale e locale) ha inaugurato un nuovo assetto.

La funzione fiscale è divenuta funzionale al pareggio di bilancio e diretta alla realizzazione di un sistema finanziario sano con riferimento a tutti i livelli di governo del territorio.

Negli ultimi tempi, anche tale ultimo risultato è stato oggetto, come in precedenza analizzato, di una revisione a causa delle contingenze storiche (pandemia da Covid -19, transizione ecologica, conflitto bellico Russia – Ucraina). In questa fase le disposizioni del *Fiscal compact* sono state sospese e, ad oggi, si discute se riattivarle nella stessa formulazione o modificarne i contenuti in relazione al contesto socio – economico in essere.

4.2. La funzione fiscale nazionale e l'economia sociale di mercato: riflessioni

Con specifico riferimento alla funzione fiscale, si ritiene che quest'ultima abbia subito negli anni delle importanti modificazioni, figlie dell'esperienza europea e dei principi della economia sociale di mercato.

I primi elementi emergono nell'imposizione indiretta sulle attività economiche, sostanzialmente basata su una ideologia liberale, volta all'affermazione di un mercato che opera senza condizionamenti di tipo fiscale.

Come rilevato, infatti, l'integrazione europea ha imposto l'armonizzazione dell'imposizione indiretta sulle attività economiche, in base alla quale sono stati adottati tributi sul consumo ovvero imposte tendenzialmente neutrali nella fase di produzione e di distribuzione di beni e di servizi, destinate ad operare nel momento di immissione al consumo dei beni e servizi medesimi.

Le imposte in esame (accise e IVA), con le differenze di fondo tra i diversi modelli, hanno (tutte) utilizzato una struttura giuridica molto affine in cui il soggetto passivo legittimato al pagamento nei confronti dell'Erario era sempre l'operatore economico, obbligato – in tal modo – a diversi oneri di tipo formale e sostanziale ma non destinato ad essere inciso dal peso economico dei tributi; tale ultimo effetto era, invece, riferito al consumatore finale e subordinato alla operatività del mercato secondo le sue logiche e le sue dinamiche.

Tali tributi hanno così definito una scissione tra la disciplina giuridica e

la realtà economica che ha condotto, a livello nazionale, alla nota distinzione tra presupposti di diritto e presupposti di fatto dei tributi e tra contribuenti di diritto e contribuenti di fatto⁹⁶.

Le imposte in esame hanno dovuto confrontarsi a lungo con i paradigmi nazionali e con le relative categorie giuridiche fiscali, sperimentando diverse teorie di ricostruzione del presupposto di tipo giuridico formale (legate al dato normativo) e di tipo economico sostanziale (basate sugli effetti del tributo).

Le seconde si sono gradualmente imposte in quanto – oltre ad essere quelle sostenute dall'Unione europea – sono risultate le più adeguate ad una corretta comprensione delle fattispecie.

Si è dovuto prendere atto che, anche nel nostro sistema, i tributi doversero essere inquadrati non più esclusivamente secondo la disciplina giuridica, ma secondo gli effetti economici che producevano sul mercato, valutando – in tal senso – il possibile rilievo tributario di istituti quali la rivalsa o la traslazione.

I profili economico sostanziali si sono così affermati definitivamente nella disciplina del tributo, dovendo, in molti casi, qualificare anche il presupposto e sostenere la sua giustificazione alla luce dei principi costituzionali.

L'effetto più importante di questo passaggio si riscontra, però, nella circostanza che i tributi in esame siano destinati ad operare nel mercato e a dipendere dallo stato di quest'ultimo, seguendo in modo naturale le sue fasi di sviluppo o di recessione.

All'interno dell'imposizione diretta, invece, con l'ausilio dei meccanismi giuridici prima evidenziati, si sono imposte le libertà economiche attraverso il valore della non discriminazione, destinato anch'esso ad assumere un ruolo determinante nella definizione della fattispecie impositiva.

⁹⁶ L'analisi sui presupposti delle imposte sul consumo ed, in particolare, la loro giustificazione in termini di capacità contributiva è stata centrale nel nostro sistema giuridico a partire dagli anni 70' del secolo scorso, fase in cui i tributi in esame sono stati elaborati. Con riferimento all'IVA, le prime ricostruzioni hanno tentato di valorizzare il dato normativo, giustificando l'imposta sul piano costituzionale con riferimento ai contribuenti di diritto. L'evoluzione dell'attività interpretativa europea e le difficoltà incontrate dalle ricostruzioni nazionali hanno condotto ad una convergenza della dottrina sulla impostazione volta a qualificare l'IVA quale imposta sul consumo. Cfr., con differenti prospettive, *ex pluribus*, A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 725; S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979, 19; R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, *ad vocem*; A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti delle fattispecie contenute nelle norme istitutive dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1997, I, 598; F. GALLO, *Profili per una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 17; L. SALVINI, *La detrazione nella VI direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 132; COMELLI, *op.cit.*, 83. In materia di accise, diffusamente su questo tema, G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di olii minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1872; Id., *Accise*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2002, 62; VERRIGNI, *op.cit.*, 147.

La non discriminazione ha qualificato un'area di razionalità e coerenza nell'imposizione con riferimento alle libertà economiche e ai diritti sociali⁹⁷, delineando un valore che attualmente si avvicina al principio di uguaglianza e a quello di capacità contributiva ma configura il punto di riferimento di una nuova fiscalità di matrice europea.

Attraverso il suddetto valore, infatti, si è ridefinita una fiscalità maggiormente integrata con i valori economici del mercato e della concorrenza, idonea a non mortificare lo sviluppo economico, ma a promuoverlo attraverso una politica sociale attuata nel mercato.

4.3. Il paradigma della fiscalità secondo l'economia sociale di mercato

La più importante attività di revisione della fiscalità secondo le logiche della economia sociale avviene attraverso la disciplina degli aiuti di Stato, ove – come anticipato – per diverse ragioni attualmente converge l'integrazione giuridica in materia tributaria.

La suddetta disciplina, infatti, dirige contestualmente una forma di integrazione sia positiva, che negativa della fiscalità nazionale.

In altre parole, gli aiuti di Stato fiscali definiscono attualmente un paradigma normativo che qualifica i limiti (funzione negativa) e le opportunità (funzione positiva) per l'esercizio del potere tributario in modo coerente con i programmi europei, secondo un'idea di sviluppo basata sulla economia sociale di mercato⁹⁸.

Più in particolare, dalle elaborazioni relative all'art. 107, par. 1, TFUE derivano alcuni limiti cui è soggetta la funzione fiscale; tali limiti sono oggi molto stringenti e idonei ad essere declinati con riferimento ad una serie indeterminata di fattispecie.

Quest'ultima riflessione costituisce l'esito dell'evoluzione del divieto di aiuti di Stato nella materia fiscale che – facendo leva sull'ampiezza degli obiettivi perseguiti – ha enfatizzato la mobilità delle nozioni su cui è basata l'intera disciplina.

In particolare, l'importanza della disciplina degli aiuti per la materia fiscale è

⁹⁷ Cfr., su tale percorso di affermazione, F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998; Id., *L'interpretazione del principio di non discriminazione nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 1662; Id., *L'evoluzione del principio di non discriminazione fiscale tra libertà economiche e finalità antielusive*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, p. 151; M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, cit., p. 383; G. MELIS, *Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Rass. trib.*, 2000, 1151; G.L. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in *I principi europei del diritto tributario* (a cura di A. Di Pietro – T. Tassani), Milano, 2013, 191.

⁹⁸ Cfr. MELIS, PERSIANI, *op.cit.*, 312, che definiscono la disciplina degli aiuti di Stato il punto nodale di un diverso approccio al controllo delle misure statali che si è definito con l'economia sociale di mercato.

legata alla interpretazione del requisito della selettività che ha condotto progressivamente ad una crescita esponenziale dell'ambito di applicazione della materia. In tal modo, la disciplina in esame inizialmente rivolta alle agevolazioni fiscali è stata riferita ad ogni tipo di fattispecie⁹⁹, definendo un paradigma idoneo a condizionare sia la struttura giuridica, sia gli effetti economici delle fattispecie.

In altre parole, i diversi modi in cui è stata costruita la selettività (di diritto, di fatto, materiale e territoriale)¹⁰⁰ hanno conferito alla disciplina degli aiuti la funzione di paradigma generale che, come anticipato, non riguarda soltanto fattispecie formalmente sottrattive dall'onere fiscale, ma si può riferire alla disciplina dei tributi in generale, con particolare riferimento ai tributi di scopo, alla disciplina del presupposto, alle esclusioni, all'effetto realizzato sul mercato da una agevolazione, da un tributo o da un insieme di tributi che operano verso determinati settori economici o soggetti¹⁰¹.

Ne deriva che, anche laddove si introducano norme generali, non si può escludere che rientrino nel suddetto ambito di applicazione, in quanto può ricorrere una forma di selettività di fatto¹⁰².

Ne emerge un campo di applicazione illimitato che può coinvolgere potenzialmente ogni aspetto della materia tributaria.

Attraverso questo assetto disciplinare il mercato e le regole della concorrenza sono entrate nella disciplina dei tributi, condizionando: la definizione del presupposto, l'individuazione dei soggetti passivi, la definizione della base

⁹⁹ L'ampliamento dei criteri per la definizione della selettività ha destato molte critiche in considerazione del fatto che si è accresciuta enormemente la possibilità di censurare gli aiuti di Stato in materia fiscale, anche nelle ipotesi in cui non integrassero la nozione tradizionale di selettività. In tal modo, l'aiuto fiscale ha acquisito un margine di opinabilità e di incertezza estremamente ampio. Cfr. A. BIONDI, *Per una teoria della gravità selettiva: evoluzioni della giurisprudenza della Corte Europea di Giustizia in materia di aiuti di Stato*, in AA.VV., *Liber amicorum Antonio Tizzano*, Torino, 2018, 206.

¹⁰⁰ La selettività è il requisito che riveste un ruolo decisivo nella dimostrazione degli aiuti fiscali. In merito all'evoluzione di tale requisito ed al rilievo nella materia tributaria, *ex pluribus*, J. BOUSIN, J. PIENAS, *Developments in the notion of selectivity*, in *European State Aid Law Quarterly*, 2005, p. 645; G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 249; J. L. DA CRUZ VILACA, *Material and geographic selectivity in State Aid – recent development*, in *European state aid Quarterly*, 2009, p. 449; A. BARTOSH, *On being selective in selectivity*, in *European State Aid Law Quarterly*, 2009, p. 234; M. LEFEVRE, *The requirement of selectivity in the recent case – law of the court of Justice*, in *European State Law Quarterly*, 2012, p. 237; BOCCACCIO, *op.cit.*; J. MONSNEGO, *Selectivity in State Aid and the methods for the allocation of the corporate tax base*, IBFD, 2018, p. 40; M. MORETTI, *La sentenza Gibilterra: un'applicazione del principio di eguaglianza sostanziale in materia tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, fasc. 3, p. 695.

¹⁰¹ Diffusamente, per una casistica dettagliata sul tema, QUATTROCCHI, *op.cit.*, 88.

¹⁰² In particolare, sulla selettività materiale di fatto nella materia tributaria si rinvia ad importanti precedenti della Corte di giustizia. Cfr. Corte Giust UE, sent. del 15 novembre 2011, C-106/09 P e C-107/09; Corte Giust. UE, sent. del 21 dicembre 2016, C-20/15 P e C-21/15; Corte Giust. UE, sent. del 30 giugno 2016, C-270/05. Sul punto, specificamente, J. TEMPLE LANG, *The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment: A methodological Revolution*, on *European State Aid Law Quarterly*, 4, 2012, p. 805; BOCCACCIO, *op.cit.*, 16.

imponibile, le valutazioni che il legislatore è tenuto a compiere nel momento in cui introduce un tributo.

In altre parole, la funzione fiscale deve rispettare i diritti economici ed essere allineata al principio generale di non discriminazione, valutando anche gli effetti che una fattispecie è destinata a produrre sul mercato.

Differentemente, sulla base dell'art. 107, par. 2 e 3 TFUE, e dei diversi regolamenti di esenzione per categoria, si è lentamente definito un potere tributario funzionale all'affermazione dei diritti sociali nel mercato.

In tale assetto la leva fiscale opera nei limiti dell'area definita dalla disciplina degli aiuti ammessi e costituisce uno strumento che nel mercato, e in ossequio alla concorrenza, promuove la crescita socio – economica.

In questo quadro generale, nella esperienza italiana, dopo l'importante programma Industria 4.0, finalizzato alla promozione della ricerca industriale e della informatizzazione delle attività economiche attraverso la leva fiscale¹⁰³, si assiste alla definizione di un progetto di transizione ecologica, destinato a coinvolgere, in modo significativo, la materia tributaria.

In tale assetto il fondamento sostanziale dei tributi è sempre costituito dalla funzione solidaristica del riparto dei carichi pubblici, ma la loro giustificazione si sposta, gradualmente, dall'area degli indici espressivi di ricchezza, secondo la tradizionale impostazione dell'art. 53 della nostra Costituzione, a quella dei valori condivisi e funzionali ad una crescita socio economica¹⁰⁴.

In questo ambito si esprime la potenzialità dell'economia sociale di mercato nella funzione fiscale.

La funzione fiscale si converte secondo nuovi paradigmi di matrice europea, diversi rispetto a quelli originariamente costituzionalizzati, ma comunque figli di valori implicitamente recepiti dalla Costituzione stessa in ossequio alla economia sociale di mercato.

5. Considerazioni conclusive

L'economia sociale di mercato definisce l'attuale indirizzo della politica europea in base al quale si conclama un sistema di valori ove il mercato

¹⁰³ Cfr., su tali temi, A.F. URICCHIO, *La fiscalità dell'innovazione nel modello industriale 4.0*, in *Rass. trib.*, 2017, 1041; P. BORIA, *La disciplina fiscale delle attività di ricerca e di sviluppo*, Id., *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione*, R. MICELI, *Il piano industria 4.0 e la materia tributaria: principi generali e discipline specifiche*, tutti in *Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese* (a cura di B. Quattrociochi, P. Boria), Napoli, 2020, p. 3, p. 21, p. 65.

¹⁰⁴ Il dibattito sui tributi ambientali ha condotto ad un graduale accoglimento della definizione del principio di capacità contributiva quale criterio razionale di riparto delle spese pubbliche. Cfr. F. GALLO, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, cit., 273.

costituisce il terreno per garantire la piena realizzazione della persona. In tale assetto i diritti sociali e quelli economici tendono al comune obiettivo di sviluppo socio – economico.

L'economia sociale di mercato, in questo modo, declina il binomio Stato – mercato nel sistema europeo sulla base di una formula flessibile che consente – a seconda delle contingenze storiche – di privilegiare interessi economici o sociali.

Ne emerge un assetto in equilibrio, ove i suddetti valori sono oggetto di un bilanciamento costante, nella prospettiva che soltanto la coesione e lo sviluppo congiunto possano garantire un efficace programma di crescita.

Si definisce un quadro europeo ove si proteggono i valori sociali nel rispetto del mercato e si promuove il mercato con la tutela dei diritti sociali.

La funzione fiscale è coinvolta da questa linea di pensiero, risultandone condizionata.

L'evoluzione dei tempi ha conferito centralità alla materia tributaria nelle dinamiche economiche nazionali ed internazionali, in quanto ha dimostrato come il benessere di ogni comunità dipenda anche dalla pressione fiscale sui contribuenti, dal tipo di tributi esistenti e, soprattutto, dalla capacità di ogni Stato di assicurare, attraverso la leva tributaria, uno sviluppo socio – economico coerente con i bisogni della collettività.

In tale percorso il diritto europeo ha lentamente modificato alcune logiche della fiscalità nazionale, adattandola ad importanti valori, quali: l'affermazione di un sistema finanziario sano, la non discriminazione, la difesa del mercato in concorrenza quale assetto ove attuare le politiche di promozione sociale.

La disciplina che, secondo la nostra prospettiva, ha reso evidente il cambiamento è quella degli aiuti di Stato fiscali che si sono sviluppati sulle fondamenta già gettate con l'attività di armonizzazione e di coordinamento fiscale.

Il mercato e la tutela della concorrenza sono definitivamente entrati nella definizione della disciplina di ogni tributo, qualificando valori importanti destinati ad essere bilanciati con quelli tradizionali in nome di un unitario programma di sviluppo e di crescita.

Ne emerge una funzione fiscale rinnovata nello spirito, destinata a rivedere alcune logiche tradizionali secondo modelli di matrice europea, condivisi dagli Stati ed oggi entrati a pieno titolo nel patrimonio giuridico nazionale.