

Luca Mariantoni

Principi costituzionali in materia tributaria. Dall'eguaglianza all'equità, dalla progressività alla flat tax

(doi: 10.1437/113565)

Politica del diritto (ISSN 0032-3063)

Fascicolo 1, marzo 2024

Ente di afferenza:

Università la Sapienza di Roma (Uniroma1)

Copyright © by Società editrice il Mulino, Bologna. Tutti i diritti sono riservati.

Per altre informazioni si veda <https://www.rivisteweb.it>

Licenza d'uso

L'articolo è messo a disposizione dell'utente in licenza per uso esclusivamente privato e personale, senza scopo di lucro e senza fini direttamente o indirettamente commerciali. Salvo quanto espressamente previsto dalla licenza d'uso Rivisteweb, è fatto divieto di riprodurre, trasmettere, distribuire o altrimenti utilizzare l'articolo, per qualsiasi scopo o fine. Tutti i diritti sono riservati.

**PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA
TRIBUTARIA. DALL'EGUAGLIANZA ALL'EQUITÀ,
DALLA PROGRESSIVITÀ ALLA FLAT TAX**

di Luca Mariantoni

*Giovanni ha una casa in campagna e ci paga le tasse
Bastasse un ossequio e un dovere civile, per sembrare di Marte*

Giovanni sulla Terra
N. Fabi, D. Silvestri e M. Gazzè, *Il padrone della festa*, 2014

Constitutional Principles in Tax Matters. From Equality to Equity, from Progressivity to Flat Tax

In the essay, the author, starting from the analysis of the constitutional and tax doctrine that has dealt with the tax duty and Article 53 of the Constitution, relates general taxation to the guarantee of social rights and, in particular, dwells on the possibility of conceiving an equality in taxes and through taxes that is not limited to the mere collation of resources, but goes so far as to offer the value of social performance to tax legislation itself. For the author, the tax is a mediated and immediate instrument for reducing social inequality. In conclusion, the author addresses the issue of irpef reform towards a flat tax and questions the consequences of a tax system without any progressive tax.

Keywords: Tax Duty, General Taxation, Social Rights, Flat Tax, Art. 53 Cost.

1. Premessa

«È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese».

Queste, come chiaramente noto, le parole del secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione italiana. La sua trascrizione per

Luca Mariantoni è Dottore di ricerca in Diritto Pubblico presso la Sapienza Università di Roma. E-mail: luca.mariantoni@uniroma1.it

intero può apparire un superfluo appesantimento, ma, per chi scrive, le poche righe sopra riportate costituiscono piuttosto – se si consente la metafora – il punto fisso di quella bussola che si chiama sistema tributario.

È in quest’ottica, quindi, che, quando di seguito si tratterà l’articolo 53 della Costituzione, i principi in esso espressi non saranno analizzati da un punto di vista prettamente ricostruttivo, ma saranno piuttosto posti in relazione all’obiettivo di emancipazione e di eliminazione delle disuguaglianze che, a chiare lettere, è fissato nella nostra Carta.

2. «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche...»

Quando ci si occupa di doveri costituzionali, o di alcuno solo di essi, spesso, si esordisce con una (amara) considerazione sulla carenza di studi a riguardo¹. Si è anche notato, però, che più di recente la tematica dei doveri ha avuto una maggiore eco in dottrina, alimentata, probabilmente, dall’esigenza di reagire di fronte allo «scadimento delle ragioni della solidarietà»².

Vale la pena, al fine di meglio inquadrare l’articolo 53 e il dovere tributario nella prospettiva italiana, ripercorrere – seppur brevemente – le ragioni e le conseguenze legate alla previsione dei doveri inderogabili accanto ai diritti inviolabili nell’articolo 2 della Costituzione italiana.

¹ Così già G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1967, p. 3, il quale lamentava lo «scarso interesse» che sino ad allora aveva destato nella dottrina la seconda parte dell’articolo 2 della Costituzione. Prima ancora, anche S. Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, Giuffrè, 1947, p. 91, affermava che «delle varie figure giuridiche soggettive, che recenti indagini si sforzano di distinguere e definire con sempre maggiore precisione, quella che è rimasta più nell’ombra è senza dubbio la figura del dovere o dell’obbligo, ritenuta generalmente unica e promiscuamente designata con l’una o l’altra di queste due parole». Più di recente l’espressione ritorna in F. Grandi, *Doveri costituzionali e obiezione di coscienza*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2014, p. 1; E. Longo, *Corte costituzionale, diritti e doveri*, in F. Dal Canto, E. Rossi (a cura di), *Corte costituzionale e sistema istituzionale*, Torino, Giappichelli, 2011, p. 340; F. Polacchini, *Doveri costituzionali e principio di solidarietà*, Bologna, Bononia University Press, 2016, p. 148 ss.; A. Morelli, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 20 aprile 2015, p. 1; E. Rossi, *La doverosità dei diritti: analisi di un ossimoro costituzionale?*, in *Gruppo di Pisa. Dibattito aperto sul Diritto e la Giustizia costituzionale*, 2, 2019, p. 51.

² E. Rossi, *La doverosità dei diritti: analisi di un ossimoro costituzionale?*, cit., p. 53.

Nella iniziale proposta avanzata da Giorgio La Pira non si rinveniva un riferimento alla categoria giuridica dei «doveri». Tale scelta, lungi dal rappresentarne una negazione della importanza, era piuttosto dettata dal fatto che, nelle intenzioni dell'estensore, la previsione di doveri individuali fosse implicitamente ricompresa all'interno del riferimento alla socialità della persona umana poiché è proprio dalle comunità intermedie che la dimensione solidaristica si sarebbe sviluppata sino al raggiungimento del livello generale dell'intero ordinamento³. È in seguito, sulla base dei lavori svolti dalla Prima Sottocommissione su sollecitazione del presidente Ruini, che si è addivenuti alla formulazione finale. Nella seduta del 24 marzo 1947, infatti, l'Assemblea Costituente approvava il testo definitivo di quello che sarebbe divenuto l'articolo 2 con la previsione, accanto ai diritti inviolabili, dei doveri – divenuti inderogabili solo a seguito del lavoro del Comitato di redazione – di solidarietà politica, economica e sociale. È proprio nella compresenza di diritti e doveri, messi assieme «come lati inscindibili, come due aspetti dei quali uno non si può sceverare dall'altro», che, nelle parole del presidente Ruini, va rinvenuto il «segreto» dell'articolo 2 della Carta: «Nello stesso tempo che si riconoscono i diritti inviolabili della personalità umana, si ricorda che vi sono dei doveri altrettanto imprescindibili dei quali lo Stato richiede l'adempimento»⁴.

L'evoluzione costituzionale che ha portato a una previsione espressa nella Carta dei doveri di solidarietà, come notato da autorevole dottrina, ha determinato il superamento della contrapposizione conflittuale fra libertà e autorità e della logica della libertà naturale a favore di una libertà sociale – libertà possibile e non assoluta – «all'interno del quale l'individuo non viene più in considerazione nella sua astratta individualità, bensì come persona considerata nella totalità delle sue reali dimensioni: individuale, sociale e politica»⁵. Con l'articolo 2, infatti, si è assistito alla trasformazione in doveri di solidarietà di quelli che tradizionalmente erano indicati quali doveri di soggezione e, per

³ Ivi, p. 56.

⁴ Le citazioni sono prese dall'intervento del presidente Ruini in *Atti dell'Assemblea Costituente*, seduta pomeridiana del 24 marzo 1947, p. 2418.

⁵ L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 180.

l'effetto, da un lato si è rafforzato il momento personalistico e dall'altro si è superata la logica utilitaristica⁶.

Il principio di solidarietà dell'articolo 2, in ogni caso, non si esaurisce nelle previsioni costituzionali relative ai doveri inderogabili, ma permea in profondità l'ordinamento repubblicano⁷. La previsione dei doveri di solidarietà congiuntamente ai diritti inviolabili «lascia trasparire la possibilità di intendere il legame sociale e le responsabilità a esso inerenti non come un limite alla propria libertà, quanto piuttosto come una condizione per la realizzazione di questa» e come «un principio strutturale dell'ordinamento economico, politico e sociale»⁸. È quindi nella persona umana non intesa in una generica soggezione alla potestà statale ma quale centro di interessi e di valori attorno cui ruota il sistema delle garanzie costituzionali che i doveri inderogabili e i diritti inviolabili trovano il loro punto d'incontro⁹.

Nell'articolo 2, infatti, i doveri sono posti in una relazione di co-essenzialità rispetto ai diritti in quanto afferenti a un individuo che non può più essere considerato come se prescindesse dalla comunità di riferimento. I doveri, quindi, sono collocabili in una posizione tendenzialmente paritetica ai diritti, fra i valori costituzionalmente preminenti, con la conseguenza che, per parte della dottrina, risultano «dotati di una "plusvalenza" di valore, ovvero di un peso preminente, nei confronti degli altri diritti costituzionali non garantiti allo stesso modo dei diritti della persona, quali ad esempio i diritti economici»¹⁰. Da ciò, in ogni caso, la dottrina cui ci si riferisce non fa discendere una funzionalizzazione generale dei diritti ai doveri inderogabili, ma

⁶ Ivi, p. 182. Nota G. Lombardi, *Doveri pubblici (diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, Giuffrè, Aggiornamento VI, 2002, p. 357, in riferimento alle Costituzioni della metà del XIX secolo che, soprattutto in Francia e in Germania, è possibile rinvenire «una espressione di doveri, come una forma di appello prevalentemente morale, destinato a mitigare il "liberismo" originario dei diritti, aggiungendovi un richiamo ai valori sociali, secondo una serie di precedenti che risalgono a una sorta di "funzionalizzazione embrionale" dei diritti individuali, di impronta giacobina, tipica del periodo più convulso della Rivoluzione francese, prima che il Terrore liquidasse la cosiddetta "fase eroica" degli eventi rivoluzionari».

⁷ A. Morelli, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, cit., pp. 2-3.

⁸ Ivi, p. 183.

⁹ E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 9.

¹⁰ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 185-186.

ritiene, in termini più concreti, che l'inderogabilità consenta di ammettere la possibilità di una «relativizzazione reciproca»¹¹. In particolare, ed è questo ciò che sostanzialmente rileva maggiormente, le concrete modalità di composizione del conflitto fra diritti e doveri, proprio per la natura del bilanciamento, sono da ritenere soggette a un rigoroso controllo a opera della Corte costituzionale, alla luce del quale va ritenuto che il legislatore debba rispettare il principio della necessità del limite al diritto inviolabile¹² giacché «non è sufficiente che il limite presenti qualche relazione razionale (proporzionalità, ragionevolezza) con il confliggente dovere costituzionale, bensì occorre che si presenti in una connessione tale con quest'ultimo, che in mancanza del limite il dovere inderogabile sarebbe sostanzialmente esposto alla possibilità di lesione o di inattuazione»¹³.

È opportuno già ora, alla luce di quanto appena detto, porre alcuni punti fermi che permeeranno il ragionamento che si intende portare avanti in questa sede. La citata co-essenzialità fra diritti e doveri e la stretta necessità dei limiti eventualmente apposti ai primi per la garanzia dei secondi va intesa, come detto, in relazione ai diritti qualificabili come inviolabili. Di conseguenza, quindi, i doveri inderogabili sarebbero assistiti da una plusvalenza nei confronti di altri diritti, non qualificabili come inviolabili, quali i diritti economici¹⁴. Questi ultimi, infatti, nel testo della Carta, prevedono già limitazioni a opera di clausole generali¹⁵ – che di recente sono state ampliate¹⁶ – che consentono al legislatore di adattare tali diritti alle esigenze cui le clausole rinviano¹⁷. Ciò significa, quindi, che, data la complessiva configurazione, i diritti economici risultano assiologicamente subordinati

¹¹ Ivi, pp. 185-186.

¹² Si veda Corte costituzionale, sentenza n. 141/1996, Considerato in diritto, par. 3, per la quale «le restrizioni del contenuto di un diritto inviolabile sono ammissibili solo nei limiti indispensabili alla tutela di altri interessi di rango costituzionale, e ciò in base alla regola della necessità e della ragionevole proporzionalità di tale limitazione».

¹³ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 188.

¹⁴ V. *supra* ma anche L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 225.

¹⁵ Sulle limitazioni ai diritti economici e, in particolare, sulla «utilità sociale» si veda almeno M. Luciani, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, CEDAM, 1983.

¹⁶ Si veda la riforma dell'articolo 41 della Costituzione operata con la legge costituzionale n. 1 del 2022.

¹⁷ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 225-226.

non solo ai diritti inviolabili, ma anche ai doveri inderogabili e, di conseguenza, laddove dovesse verificarsi un contrasto fra un diritto economico e un dovere inderogabile – ad esempio il dovere tributario – il primo dovrà soccombere e cedere alle ragioni dell'altro poiché «a differenza dei diritti inviolabili della persona, nel nostro ordinamento le altre situazioni di vantaggio costituzionalmente garantite non godono della stessa protezione e risultano, quindi, naturalmente cedevoli nei confronti dei doveri inderogabili, al punto che non possono formare oggetto, davanti a questi, di una comparazione paritetica»¹⁸.

Sia consentito, a questo punto, un passaggio ulteriore. Se si accoglie, come noi facciamo, la superiorità del dovere tributario (in quanto dovere inderogabile) ai diritti economici, non può però inferirsene una superiorità rispetto ai diritti sociali. Ciò non sulla base di una differenza fra questi e i diritti economici – per chi scrive si tratta di diritti entrambi fondamentali¹⁹ – ma sulla base del fatto che tanto il dovere tributario quanto i diritti sociali concorrono, alla luce del principio di solidarietà, alla riparazione delle discrasie sociali, alla liberazione dal bisogno, alla eliminazione delle sperequazioni²⁰. È sulla base della convergenza teleologica, quindi, che i diritti sociali assumono una posizione diversa dagli altri diritti fondamentali nel rapporto con i doveri inderogabili. Da tale convergenza, poi, può farsi derivare una conseguenza ulteriore. Se i diritti sociali sono sullo stesso piano del dovere tributario e se quest'ultimo è la giustificazione giuridica della imposizione pubblica nonché l'antecedente logico e temporale della spesa pubblica, allora si può affermare che le ragioni dei diritti sociali, poiché concorrono col presupposto delle entrate, non possano essere ritenute liberamente soccombenti nel bilanciamento con le ragioni del bilancio. Se il senso della Costitu-

¹⁸ Ivi, p. 227.

¹⁹ Sulla qualificazione dei diritti sociali come diritti fondamentali non può che rinviarsi, *ex plurimis*, a M. Luciani, *Salute (diritto alla salute – diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, Treccani, 1991; A. Baldassarre, *Diritti sociali*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, Treccani, 1989; M. Mazziotti, *Diritti sociali*, in *Enciclopedia del diritto*, Giuffrè, Milano, 1958; M. Benvenuti, *Diritti sociali*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, UTET; analogo L. Ferrajoli, *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, Roma-Bari, Laterza, 2001.

²⁰ Si veda anche Corte costituzionale, sentenza n. 45/1963, Considerato in diritto, par. 3, per la quale l'interesse generale alla riscossione dei tributi è «condizione di vita per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali».

zione, infatti, non può che essere compreso nel suo complesso, allora nel momento in cui si dovesse prospettare un conflitto fra le esigenze di bilancio e la garanzia di un adeguato (e non solo essenziale) livello di tutela delle prestazioni pubbliche non dovrebbe poter essere possibile operare semplicemente attraverso una contrazione della spesa, ma si dovrebbe, piuttosto, volgere lo sguardo al presupposto, al dovere tributario²¹ e al suo rapporto con i diritti sociali. Se ciò che manca sono le risorse necessarie a ridurre le diseguaglianze, allora, che si valuti la possibilità di reperirle attraverso una rimodulazione costituzionalmente orientata della fiscalità generale, finalizzata a perseguire l'eguaglianza nelle tasse e attraverso le tasse.

Si tornerà sul punto in seguito, una volta affrontati i principi sottesi al dovere tributario²².

Proprio il dovere tributario, infatti, scandisce il ragionamento che si intende portare avanti in questa sede e, non a caso, il presente paragrafo – e i due seguenti – hanno come titolo il testo dell'articolo 53.

È sulle concrete implicazioni del testo costituzionale, quindi, che bisogna intendersi.

Anzitutto, come già detto in precedenza, la solidarietà svolge un ruolo fondamentale nella comprensione del dovere tributario²³ giacché è la solidarietà che ci aiuta a distinguere l'articolo 53 della Costituzione dai suoi precedenti costituzionali e, come affermato anche di recente dalla Corte costituzionale, è la solidarietà che giustifica il dovere contributivo²⁴. Nella Carta, infatti, il dovere tributario, «inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è

²¹ Sul rapporto fra riduzione della spesa e incremento delle entrate al fine perseguire l'equilibrio di bilancio di veda C. Buzzacchi, «Capacità contributiva» e «progressività» alla prova dell'equilibrio di bilancio, in *Osservatorio AIC*, 3, 2017, in part. p. 4 ss.

²² Anche chi scrive riconosce la complessità delle implicazioni che ciascuna delle categorie appena citate reca in sé. L'economia del ragionamento non consente, però, l'ampia trattazione che ciascuna meriterebbe. In seguito (v. *infra* par. 4) si tornerà più nello specifico sul rapporto fra fiscalità generale e diritti sociali, in particolare sulle implicazioni perequative che possiedono entrambi.

²³ V. anche E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 2006, cit., p. 7.

²⁴ Corte costituzionale, sentenze nn. 288/2019 e 120/2021. Sul punto, A. Giovannini, *Homo homini lupus: dovere tributario e solidarietà*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6, 2022, p. 2011.

essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi»²⁵.

La solidarietà, inoltre, distingue in modo significativo l'articolo 53 della Costituzione dall'omologo articolo 25 dello Statuto albertino. Nella Carta del Regno d'Italia, infatti, era previsto che i regnicoli contribuissero indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato. La regola della proporzionalità era diretta a introdurre nell'ordinamento il principio di eguaglianza (solo formale) fra gli individui ed era connessa con il principio di commutatività, in base al quale «il criterio di riparto dei carichi fiscali doveva essere improntato alla misura del beneficio o comunque alla quantità e qualità del servizio pubblico ricevuto»²⁶. Evidente lo scarto fra le due disposizioni. Anzi, verrebbe da dire il contrasto vero e proprio. Il principio di solidarietà, infatti, è ontologicamente antitetico a quello di commutatività dato che, in base al primo, è assolutamente irrilevante la situazione individuale del singolo e altrettanto irrilevante è la misurabilità del beneficio che egli stesso trae dalle prestazioni pubbliche. Ciò che conta, per il principio di solidarietà, è piuttosto il concetto di comunità, rispetto alla quale tutti, (di regola) indistintamente e indivisibilmente, sono chiamati – per l'appunto – a *contribuire*²⁷. Nel disegno costituzionale, infatti, la persona umana viene in considerazione come centro di imputazione tanto di diritti inviolabili quanto di doveri di solidarietà inderogabili che «concorrono a definire il complesso quadro inerente alle condizioni necessarie a promuovere la dignità umana»²⁸. La inderogabilità del dovere tributario e il collegamento alla solidarietà, inoltre, manifestano il mutamento di senso che il concetto di dovere tributario ha subito con la entrata in vigore della Costituzione, «al punto di far ritenere che rispetto alla versione enucleata nel contesto della

²⁵ Corte costituzionale, sentenza n. 288/2019, Considerato in diritto, par. 6.2.

²⁶ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, in R. Bifulco, A. Celotto-M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, UTET, 2006.

²⁷ La solidarietà, del resto, è anche il criterio sulla cui base, come si vedrà, opera la capacità contributiva. Sul punto, G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., p. 379.

²⁸ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 159.

dottrina dei diritti pubblici soggettivi, dove pure era invocato, il concetto costituzionale di dovere tributario conservi del precedente solo l'identità terminologica»²⁹.

Non deve stupire, quindi, alla luce di quanto appena detto, la riserva di Orlando, manifestata in occasione dei lavori preparatori dell'Assemblea Costituente, rispetto all'opportunità di inserire in Costituzione specifiche disposizioni alle quali ancorare il diritto dello Stato a esigere le imposte dai cittadini. Nella visione orlandiana, infatti, il diritto al prelevamento delle imposte era «talmente entrato nella consuetudine e nella pratica» che una sua espressa menzione sarebbe stata non solo inutile, ma forse pericolosa poiché «se noi abbiamo un'organizzazione di Stato la quale ha un potere che può fare tutto, il dire che può fare una cosa determinata può creare il dubbio che non possa fare altre cose»³⁰.

La soluzione di continuità avutasi con la Costituzione del '48, non solo rispetto al dovere tributario, è rappresentata proprio dalla negazione di quanto, in obiezione, affermava Orlando. Nel nostro ordinamento lo Stato non può (più) fare tutto e anzi, proprio l'affermazione del dovere tributario all'articolo 53 della Costituzione è la ragione in base alla quale lo Stato, chiaramente nel rispetto del principio di legalità, può esigere le imposte dai cittadini senza che ciò derivi da un semplice – e oramai superato – rapporto di mera subiezione. Il dovere tributario rappresentava, infatti, «un concetto ulteriore rispetto all'obbligo e all'obbligazione tributaria, al punto da costituire una nozione atta a fornire copertura teorica sia ad affievolimenti del principio di legalità, sia a una serie di privilegi della amministrazione finanziaria»³¹. La Costituzione repubblicana ha, invece, sancito il superamento del dualismo fra Stato e ordinamento giuridico e della possibilità di individuare valori che fossero fondati solamente sulla natura dello Stato. Nella dimensione giuridica attuale, quindi, «lo Stato “si esaurisce” nell'ordinamento giuridico e a questo, nella sua

²⁹ Ivi, p. 128.

³⁰ *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, V, Finanza, II, Parte prima, *Interrogatori*, Roma, Istituto poligrafico dello Stato p. 60. Sul punto v. anche L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 129 ss. *Sul tributo come emanazione della sovranità dello Stato*, si veda E. Vanoni, *Opere giuridiche*, vol. 1, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Milano, Giuffrè, 1961, p. 73 ss.

³¹ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 149-150.

espressione più alta, quella costituzionale, occorre fare riferimento per identificare i valori fondamentali normativamente posti alla base della convivenza sociale»³².

La svolta, in definitiva, è rappresentata, come detto, dalla categoria dei doveri inderogabili di solidarietà cui, come ovvio, il dovere tributario afferisce.

Resta ora da definire quale sia la esatta collocazione del dovere tributario. L'articolo 2 della Costituzione, infatti, individua, come noto, tre differenti categorie di doveri: solidarietà politica, economica e sociale.

Preliminarmente, va riconosciuto che l'inquadramento all'interno dell'una o l'altra categoria di «dovere inderogabile» poco cambi a livello concreto. Per autorevole dottrina, i doveri, siano essi di solidarietà politica, economica o sociale, sono tutti accomunati dall'esigenza che gli obblighi puntuali siano previsti dal legislatore nel quadro del sistema costituzionale e quindi «i doveri fondamentali non possono esplicitare la loro funzione limitatrice dei diritti inviolabili se non in base a una espressa previsione legislativa»³³. In ogni caso, il dovere tributario viene generalmente inserito fra i doveri di solidarietà economica³⁴ poiché collegato all'obbligo di una prestazione, per l'appunto economica, del singolo nei confronti dello Stato e, per l'effetto, nei confronti della società. Ciò non ha però fatto trascurare la relazione fra il dovere tributario e le due altre categorie, e così anche chi ritiene che il dovere di prestazione tributaria discenda dal principio di solidarietà economica³⁵ non trascuri di considerare anche l'elemento pubblicistico del tributo, che lo porterebbe verso la solidarietà politica, come anche il momento sociale, reso palese dal principio di progressività³⁶. Per quanto riguarda il nesso con la solidarietà politica, è stato anche notato come già il *no taxation without representation* dei coloni americani sia un elemento sufficiente a testimoniare il nesso fra la partecipazione alle spese pubbliche e

³² Ivi, p. 152.

³³ A. Barbera, *Art. 2*, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, Zanichelli-Soc. ed. del Foro Italiano, 1975, p. 99.

³⁴ Per A. Morelli, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, cit., p. 18, il dovere tributario è il principale dovere di solidarietà economica.

³⁵ G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., p. 362.

³⁶ Ivi, p. 367.

la partecipazione alla vita politica³⁷. Parallelamente, però, è stato riconosciuto che, con lo svanimento della connotazione censitaria del rapporto fra tassazione ed elettorato, il dovere tributario si sia rivelato soprattutto connesso alla dimensione sociale del vivere insieme, alla luce anche del fatto che tale dovere è imposto non solo ai cittadini ma a tutti i soggetti a vario titolo riconducibili alla sfera di azione statale³⁸.

Proprio per la natura evidentemente poliedrica del dovere tributario – perlomeno nella sua accezione repubblicana – è stato affermato che a esso siano riferibili simultaneamente, sebbene con differenti intensità, tutti i tre momenti della solidarietà evocati dall'articolo 2 della Costituzione³⁹, i quali non possono essere considerati come ambiti categoriali distinti e privi di reciproche interferenze⁴⁰. Il dovere tributario, infatti, pur inserendosi tipicamente nell'ambito della solidarietà economica, risulta condizionato anche dalla solidarietà sociale e dalla solidarietà politica, la cui rilevanza viene dedotta anche dalla collocazione, nella Carta, fra i rapporti politici⁴¹. Il collegamento alla solidarietà politica, inoltre, non andrebbe inteso nel senso di far derivare il dovere tributario dall'appartenenza allo Stato, quanto piuttosto come riconduzione dello stesso, anche, nel dovere di osservanza della legge dell'articolo 54, con una intensità rafforzata dalla sottrazione delle leggi tributarie da quelle sottoponibili a referendum⁴².

In conclusione, anche per ragioni di ordine sistematico, è opportuno rilevare che il collegamento dell'articolo 53 all'articolo 2 della Costituzione non è dettato esclusivamente dall'esigenza di inquadrare il dovere tributario in una delle categorie previste dalla Carta, ma è funzionale a garantire il bilanciamento fra le esigenze – anche – dell'interesse fiscale e i diritti inviolabili. Come detto in precedenza, infatti, i doveri inderogabili avrebbero un plus-valore nei confronti dei diritti economici, ma non, in assoluto, nei confronti di tutti i diritti. Per questa ragione è emblematica, sul punto, la sentenza n. 21 del 1961 della Corte costituzionale

³⁷ G. Bascherini, *La solidarietà politica nell'esperienza costituzionale repubblicana*, in *Costituzionalismo.it*, 1, 2016, p. 134.

³⁸ Ivi, pp. 134-135.

³⁹ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 206.

⁴⁰ U. Pototsching, *I pubblici servizi*, Padova, Cedam, 1964, p. 77.

⁴¹ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 207.

⁴² Ivi, p. 207.

nella quale è stata riconosciuta l'incostituzionalità del c.d. *solve et repete* in base al quale il contribuente avrebbe dovuto pagare l'ingiunzione tributaria anche nei casi in cui intendesse opporvisi, fatta salva la, successiva, possibilità di recuperare quanto versato. Per la Corte, «la imposizione dell'onere del pagamento del tributo, regolato quale presupposto imprescindibile della esperibilità dell'azione giudiziaria diretta a ottenere la tutela del diritto del contribuente mediante l'accertamento giudiziale della illegittimità del tributo stesso [...] è in contrasto [...] con tutti i principi contenuti negli articoli della Costituzione enunciati nell'ordinanza del Pretore (artt. 3, 24 e 113)»⁴³.

Il contrasto con l'articolo 3 del *solve et repete* derivava dalla evidente sperequazione fra il contribuente che fosse stato intanto in grado di pagare interamente il tributo e il contribuente che, invece, non disponesse delle sostanze necessarie. A questi sarebbe stato precluso, di fatto e di diritto, l'accesso alla giustizia per contestare la pretesa dell'Amministrazione tributaria in assenza del versamento di una somma, potenzialmente, di ingente importo. Stesse considerazioni, nelle parole della Consulta, valevano anche in riferimento alla violazione degli articoli 24 e 113 della Costituzione «nei quali l'uso delle parole tutti e sempre ha chiaramente lo scopo di ribadire la uguaglianza di diritto e di fatto di tutti i cittadini per quanto concerne la possibilità di richiedere e di ottenere la tutela giurisdizionale, sia nei confronti di altri privati, sia in quelli dello Stato e di enti pubblici minori»⁴⁴.

Da quanto detto, emerge, quindi, la natura potremmo dire *anfibia* del collegamento fra gli articoli 53 e 2 della Costituzione. Se da un lato la disposizione contenuta fra i principi fondamentali vale a offrire tutela costituzionale alla imposizione al singolo di una prestazione tributaria, dall'altro non va trascurato che tale imposizione, proprio alla luce della mutata sostanza del dovere tributario repubblicano rispetto al precedente liberale, non può – più – essere assoluta, ma risente del necessario bilanciamento con i diritti inviolabili, intimamente legati ai doveri inderogabili di cui pure si richiede l'adempimento.

⁴³ Corte costituzionale, sentenza n. 21/196, Considerato in diritto.

⁴⁴ *Ibidem*.

2. Segue «... in ragione della loro capacità contributiva»

Per autorevole dottrina, il principio di capacità contributiva «esprime la regola fondamentale che presiede alla ripartizione dei tributi tra i consociati, vincolando il legislatore a rapportarli all'attitudine di ciascuno a sostenerne il peso e vincolando ognuno a concorrere alle spese pubbliche in ragione dell'attitudine medesima»⁴⁵. Se, a parere dell'Autore, su tale definizione può dirsi esista una concordia in dottrina, tutt'altro discorso va compiuto in riferimento al contenuto concreto di tale formula⁴⁶.

Sul punto, infatti, è possibile individuare una dicotomia⁴⁷ fra coloro i quali ritengono che il principio in commento assolve preminentemente una funzione garantista⁴⁸ e coloro che, invece, ritengono che esso sia fondato sul principio di giustizia distributiva, sganciato dal riferimento alla necessaria esistenza di una ricchezza in capo alla persona-contribuente⁴⁹. Per i primi,

⁴⁵ F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, Giuffrè, Aggiornamento III, 1999, p. 345. Per E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, p. 3, «l'espressione "capacità contributiva" non significa nulla di più di quanto non esprimano i due vocaboli nel loro insieme: suscettibilità di sopportare l'onere tributario, idoneità a prestare l'imposta, possibilità di essere soggetti passivi del prelievo dell'ente pubblico». Sul punto, anche A. Giovannini, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1, 2016, p. 21.

⁴⁶ Da conto di tale incertezza anche G.A. Micheli, *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, *Teoria generale e sistema impositivo*, Milano, Giuffrè, 1982, p. 25 ss.

⁴⁷ Mette in luce il duplice rilievo della capacità contributiva anche E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., p. 425.

⁴⁸ Per I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, pp. 12 ss., il principio di capacità contributiva va inteso nei termini per cui: non vi può essere imposizione senza di essa (funzione di presupposto); non può essere richiesta una contribuzione superiore alla capacità contributiva (funzione di limite); l'ammontare del tributo deve essere ragguagliato alla capacità contributiva (funzione di parametro); non vi può essere, a parità di capacità contributiva, una imposizione diseguale. Ancor più netto è F. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969, p. 5, per il quale «il principio costituzionale dell'attitudine alla contribuzione agisc[e] esclusivamente come limite nella scelta dei tributi e nella determinazione quantitativa dell'onere relativo». Nota peraltro Gaffuri, pur nella concezione prettamente garantista della capacità contributiva, che presupposto e limite in realtà parrebbero coincidere e che intendere la capacità come presupposto dei tributi «significa sostenere, con una variante formale forse superflua, che esso è limite al potere di imporre oneri fiscali» (p. 45).

⁴⁹ *Ex plurimis*, in termini particolarmente critici nei confronti della differente opinione, F. Gallo, *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2007, pp. 81 ss. Lamenta la scarsa attenzione offerta al collegamento fra la capacità contributiva e il secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione nella giurisprudenza

come è stato affermato, la capacità contributiva andrebbe intesa come una capacità espressa da presupposti che non solo sono economicamente valutabili, ma che richiedono anche elementi specifici di patrimonialità da indentificare nell'indice di potenzialità economica, ovverosia nella *ability to pay*, nella «titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, tali da consentire l'estinzione dell'obbligazione (pecuniaria) tributaria»⁵⁰. La capacità contributiva, quindi, in quanto enunciata in un testo costituzionale, vincolerebbe in un determinato senso l'esercizio del potere impositivo⁵¹. La funzione garantista della capacità contributiva è argomentata, anche, sulla base dei lavori preparatori per l'Assemblea costituente nei quali era emersa l'esigenza di avere una garanzia ulteriore rispetto alla sola riserva di legge. Nella risposta della Corte di cassazione al quesito n. 2 del questionario n. 1 sulla formazione delle leggi finanziarie è infatti possibile leggere che la questione delle garanzie fondamentali del contribuente va guardata sia da un punto di vista formale che sostanziale. Se per il primo, infatti, può ritenersi sufficiente la previsione della riserva di legge, per rispettare il secondo è necessario che vi sia un limite all'attività di imposizione tributaria e tale limite deve essere individuato nella capacità contributiva del cittadino⁵².

Per coloro i quali ritengono, invece, che la capacità contributiva vada intesa in un'ottica meramente distributiva, «il soggetto passivo d'imposta è scelto in relazione a fatti e atti che non dimostrano necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale e in cui [...] il raggiungimento dell'obiettivo della «giusta imposta» è affidato, conseguentemente, al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost. e presupposto dall'art. 53, comma I, Cost.»⁵³.

Per questi ultimi, quindi, la capacità contributiva non sarebbe altro che un mero criterio distributivo; un criterio di riparto degli oneri pubblici.

della Corte costituzionale L. Paladin, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Rivista di diritti tributario*, 1, 1997, pp. 313-314.

⁵⁰ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 82.

⁵¹ E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., p. 425.

⁵² *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, V, Finanza, II, cit., p. 176. Sul punto anche F. Moschetti, *Capacità contributiva*, cit., p. 2.

⁵³ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 82.

Alla luce di ciò, sembra a chi scrive che abbia una posizione intermedia chi ritiene che la capacità contributiva costituisca il criterio di riparto dei carichi fiscali fra gli appartenenti alla comunità e sia una regola di distribuzione degli oneri tributari e «proprio per tale ragione si pon[ga] quale misura e limite dell'intervento normativo e, dunque, come criterio difensivo e protettivo della sfera individuale rispetto al prelievo fiscale»⁵⁴. Va detto, comunque, che questa dottrina è arricchita anche dalla attenzione al momento solidaristico del tributo, il quale, però, è inteso come una declinazione dell'interesse fiscale sotteso⁵⁵. La capacità contributiva e l'interesse fiscale, infatti, «in quanto espressivi di valori riconducibili rispettivamente alla logica individuale e alla logica collettiva, costituiscono così i termini fondamentali della dialettica "individuo-comunità" che innerva ogni fattispecie normativa di confronto tra esigenze generali e diritti dell'individuo, tra doveri di solidarietà e tutela della sfera di libertà»⁵⁶.

Ciò che in ogni caso non è negato da alcuna delle concezioni appena esposte sulla capacità contributiva – e che del resto emerge anche dal Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente⁵⁷ – è che in Costituzione, attraverso il riferimento alla capacità contributiva, si è voluto senz'altro negare il carattere commutativo dei tributi. Non è ammissibile, infatti, una concezione della capacità contributiva per la quale lo Stato perseguirebbe attraverso i tributi un interesse proprio, ancorché generale, e per ciò «dovrebbe dare in quanto riceve»⁵⁸. Nell'articolo 53, infatti, il lemma «tutti», così come è elemento atto a individuare i destinatari degli obblighi tributari, si atteggia anche come elemento ulteriore di differenziazione e fornisce la misura in cui si è chiamati a contribuire⁵⁹.

È interessante notare che il percorso seguito dalla dottrina nella definizione del contenuto concreto del principio di capa-

⁵⁴ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., p. 1055.

⁵⁵ Per una ampia e approfondita analisi sul punto si veda P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002.

⁵⁶ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., p. 1055.

⁵⁷ *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, V, Finanza, I, Relazione, Roma, Istituto poligrafico dello Stato, 1946, p. 13.

⁵⁸ G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., p. 371.

⁵⁹ Ivi, p. 372.

cità contributiva sia stato spesse volte incerto e neanche ancora definitivo⁶⁰.

Il primo atteggiamento si può dire sia stato di tipo svalutativo, avvalorato anche dal Rapporto della Commissione economica, per la quale doveva ritenersi che la capacità contributiva avesse prevalentemente «un valore di orientamento della futura azione legislativa e dal punto di vista giuridico pone[ss]e un solo limite a quell'azione: che a situazioni uguali corrispond[essero] tributi uguali»⁶¹. La accezione svalutativa era anche legata, indubbiamente, alla convinzione che le norme costituzionali di carattere programmatico – fra cui l'articolo 53 della Carta – fossero inidonee a essere utilizzate quale parametro di legittimità costituzionale e, anche, a un forte legame ai presupposti statalistici della dogmatica precedente⁶². Su queste basi, la capacità contributiva veniva definita una «scatola vuota» che poteva essere riempita del più diverso contenuto e una «espressione ambigua», aperta alle più svariate interpretazioni⁶³. Per queste ragioni, quando, con la sentenza n. 1 del 1956, la Corte costituzionale ha affermato che anche le norme programmatiche costituivano parametro di legittimità costituzionale si è detto che abbia sferrato «il colpo di grazia» all'orientamento svalutativo⁶⁴.

In seguito, il principio della capacità contributiva è stato recuperato dalla dottrina ed è stato inquadrato, in un'ottica maggiormente valutativa, come norma dotata di reale portata precettiva⁶⁵.

In fine, vanno ricordate le teorie ricostruttive dette «neo-svalutative»⁶⁶, le quali «riportano la dimensione costituzionale della capacità contributiva al principio di eguaglianza espresso dall'art. 3 Cost., indentificando il nucleo concettuale della norma nella fissazione di un criterio di razionalità ai fini del riparto dei

⁶⁰ Sulla evoluzione della dottrina sul contenuto della capacità contributiva si veda, su tutti, L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 263 ss. Sul punto si veda anche E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, Giuffrè, 2000, pp. 80 ss.

⁶¹ *Rapporto della Commissione economica*, V, Finanza, I, cit., p. 13.

⁶² L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 265-268.

⁶³ E. Gardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., p. 3.

⁶⁴ F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 20.

⁶⁵ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., p. 1062.

⁶⁶ Si veda, in particolare, A. Fedele, *Gli incrementi nominali di valore nell'INVIM e il principio di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1, 1982.

carichi fiscali»⁶⁷. Si afferma, infatti, che alla tendenziale elasticità di ogni criterio di legittimità costituzionale corrisponda una sostanziale esigenza di non ridurre in modo eccessivo i margini entro i quali le scelte in materia di tributi possano esprimere gli indirizzi di politica economica e fiscale da parte degli organi legislativi⁶⁸. L'esercizio della potestà normativa in materia tributaria, quindi, sarebbe soggetto «non a limiti estrinseci [...], ma a un indirizzo positivo che impone “coerenza” e “congruità” delle scelte legislative» che non vincola rigidamente l'attività normativa, la quale rimane libera di conformare gli istituti in modo piuttosto elastico⁶⁹. Nel collegamento fra l'articolo 53 e l'articolo 3 della Costituzione affermato dalle teorie «neo-svalutative», parte della dottrina ha letto una concezione della capacità contributiva tale da renderla nient'altro che una specificazione del principio di eguaglianza⁷⁰. Questa riduzione renderebbe la tesi neo-svalutativa solo parzialmente condivisibile giacché l'articolo 53 della Costituzione conserverebbe una sua autonoma rilevanza non solo in riferimento alla tutela da accordare all'interesse fiscale, ma anche rispetto al vincolo nei confronti del legislatore dell'osservanza del collegamento fra imposta e presupposto e dell'osservanza della coerenza interna del tributo⁷¹. La riconduzione del principio di capacità contributiva all'interno dell'articolo 3 della Costituzione, inoltre, è stata oggetto di critica da parte della dottrina anche alla luce delle conseguenze che ciò ha avuto sulla giurisprudenza della Corte costituzionale. In particolare, è stato notato che, in forza di una stretta aderenza al rispetto del principio di eguaglianza formale, la Corte, in alcuni casi, non ha tenuto in debita considerazione l'esigenza di valutare quanto, in concreto, il soggetto passivo del tributo fosse in grado di farsi carico della pretesa erariale. In questo modo, ad esempio nella sentenza n. 116 del 2013⁷², per questa dottrina, la Consulta ha preservato nel tempo

⁶⁷ *Ibidem*.

⁶⁸ A. Fedele, *Gli incrementi nominali di valore nell'INVIM*, cit., p. 72.

⁶⁹ *Ivi*, pp. 73-74.

⁷⁰ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 336.

⁷¹ *Ivi*, pp. 336-337.

⁷² La sentenza, come noto, ha riguardato il contributo perequativo imposto sulle pensioni più elevate nelle misure del 5% per le eccedenze i 90.000 euro sino a 150.000 euro; del 10% fra 150.000 e 200.000 euro e del 15% oltre i 200.000 euro previsto dall'articolo 18, comma 22-bis, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98.

un trattamento previdenziale che può essere considerato «un vero e proprio privilegio di cui pochi possono godere»⁷³. Oltre i profili discriminatori esplicitamente indicati dall'articolo 3, primo comma, della Costituzione quindi, il legislatore andrebbe considerato libero di operare distinzioni anche qualitative fra tipologie di redditi e come l'interesse fiscale non può legittimare imposizioni che il soggetto obbligato non può sostenere, così la capacità contributiva non può determinare l'illegittimità di imposizioni che, magari al fine di preservare il bilancio, colpiscono soggetti che siano comunque in grado di sopportare il sacrificio imposto⁷⁴. Se poi si riconoscesse all'interesse fiscale, come fa parte della dottrina, il valore di diritto sociale a vocazione progressista e si sancisse il valore assiologico primario del legame sociale, allora la relazione dialettica fra questo e la capacità contributiva si sdrammatizzerebbe e perderebbe il carattere di contrapposizione frontale per assumere, invece, i connotati di un compromesso delle possibilità, nel quale la capacità contributiva diverrebbe anche un limite coesistente alle esigenze dell'interesse fiscale⁷⁵.

Alle questioni sul contenuto concreto della capacità patrimoniale sono anche legate le considerazioni circa il necessario riferimento a un contenuto patrimoniale espressione di ricchezza del presupposto dell'imposizione. È stato infatti affermato che l'articolo 53 della Costituzione richiederebbe in modo indefettibile che gli elementi oggettivi posti a base del tributo abbiano rilievo economico e siano economicamente apprezzabili e che, di conseguenza, il concorso alla spesa pubblica venga sopportato e ricada su coloro che concorrono alla formazione di tali elementi⁷⁶.

In una accezione ampia, volta ad attrarre anche forme espressive di ricchezza tradizionalmente non colpite, la capacità contributiva potrebbe essere intesa in modo duplice. In positivo, «come attitudine o forza espressa da un'attività, un fatto o atto con rilevanza economica direttamente riportabile al contribuente» o anche come utilità che questi o la finanza pubblica traggono

⁷³ M. Losanna, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, in *Gruppo di Pisa. Dibattito aperto sul Diritto e la Giustizia costituzionale*, 2, 2015, p. 16.

⁷⁴ Ivi, p. 20.

⁷⁵ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., p. 1063.

⁷⁶ A. Giovannini, *Quale capacità contributiva*, in *Diritto e pratica tributaria*, 3, 2020, p. 831.

dal presupposto del tributo o dal comportamento del soggetto passivo⁷⁷; in negativo come attitudine, inversa, a incidere in negativo sulla finanza pubblica⁷⁸. Per meglio comprendere lo schema può farsi l'esempio del rapporto fra l'attività economica e l'inquinamento atmosferico. L'utilità derivante da un'impresa che si adoperi per ridurre il proprio impatto ambientale diverrebbe utilità positiva anche per le casse statali in ragione dell'alleggerimento della spesa sanitaria.

L'obiettivo di «allargare le maglie» della capacità contributiva e ricomprendere dentro di essa manifestazioni di ricchezza anche non prettamente patrimoniali è perseguito, nell'ottica neo-svalutativa, anche da coloro che, intendendo la capacità contributiva quale mero criterio distributivo, acconsentono a che la ripartizione del carico pubblico avvenga in base a scelte di ordine sociale compiute discrezionalmente dal legislatore, la quali ben potrebbero escludere, dagli elementi qualificatori del presupposto, riferimenti a una ricchezza avente contenuto patrimoniale⁷⁹. Se si definisce la funzione fiscale come una vera e propria funzione di riparto, infatti, si scinde la persona del contribuente dalla sua proprietà⁸⁰ e si consente al legislatore di assumere quali soggetti passivi di imposta anche coloro che pongono in essere presupposti socialmente rilevanti⁸¹. A tal fine, è però necessario, come affermato anche dalla Corte costituzionale⁸², che tali presupposti siano oggettiva-

⁷⁷ A. Giovannini, *Ripensare la capacità contributiva*, cit., p. 23.

⁷⁸ Ivi, p. 23.

⁷⁹ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pp. 84-85.

⁸⁰ Anche per L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 290, «l'espressa previsione di un principio costituzionale cui rapportare la legittimità delle misure impositive sembra infatti implicare, nel nostro ordinamento, la necessità di mantenere distinti i due ambiti, quello del diritto di proprietà e quello dell'obbligazione fiscale, rendendo difficilmente praticabile una forzatura concettuale della garanzia costituzionale dell'art. 42».

⁸¹ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., pp. 84-85.

⁸² Da ultimo, si veda Corte costituzionale, sentenza n. 10/2023, Considerato in diritto, par. 8, nella quale la Corte, citando quali precedenti le sentenze n.156 del 2001, n. 111 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 179 del 1985 e n. 200 del 1976, ha affermato che «la presunzione in esame, quanto ai prelievi bancari recuperati a reddito d'impresa quali ricavi "occulti", si porrebbe in contrasto con il principio della capacità contribuiva poiché, in mancanza di alcuna deduzione di costi, desumibile in via presuntiva, anche con riferimento alle "medie" elaborate dall'amministrazione finanziaria per il settore di riferimento, finirebbe per tassare, in parte, una ricchezza inesistente laddove, invece, ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza». Sempre di recente, la Corte costituzionale, nella sentenza n. 108/2023, Considerato in diritto, par. 3.5.4, ribadendo il proprio orientamento espresso nella sentenza n. 288/2019, si

mente rilevabili, rispondano al principio di ragionevolezza e non arbitrarietà e si prestino a essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti⁸³.

Essenziale, quindi, ai fini della corretta individuazione del presupposto, è la discrezionalità politica del legislatore, la quale però non può ritenersi imbrigliata del tutto da parte del principio di capacità contributiva. Per questa ragione «qualunque fatto può diventare presupposto d'imposta quando il legislatore, ritenendolo economicamente rilevante, lo assuma come indice di capacità contributiva, capace di giustificare una prestazione tributaria ad esso collegata»⁸⁴. In siffatta ottica, ciò che viene escluso è la possibilità per il legislatore di tipizzare come presupposti d'imposta comportamenti sociali affatto privi di forza economica. L'articolo 53 della Costituzione, infatti, restringe la discrezionalità legislativa ma esclusivamente nei termini di escludere, per esempio, imposizioni prive di fondamento quali l'imposta sui celibi – peraltro prevista nel regime fascista⁸⁵.

È la nozione di capacità contributiva, quindi, a costituire la *ratio* della singola imposta, ma è la sua concreta definizione a plasmare la legittimità dell'imposizione. Se la capacità è un solo criterio di riparto dei carichi pubblici, allora, per identificare le fattispecie imponibili, non è necessario che l'attività produttiva sottostante si qualifichi come lucrativa in senso oggettivo e soggettivo e neanche che essa abbia il carattere dell'economicità nel senso di appartenenza al soggetto passivo del tributo. Ciò che importa è, solamente, «l'astratta valutabilità in denaro di tutte o di parte delle prestazioni e dei servizi coordinati nell'esercizio dell'attività produttiva»⁸⁶. Tale orientamento parrebbe peraltro trovare conferma anche in un orientamento della Corte costituzionale, la quale, nella sentenza n. 178 del 1986 ha affermato che, per

è anche mostrata aperta a una concezione ampia degli indici di capacità contributiva, osservando che «in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica».

⁸³ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 85.

⁸⁴ E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 86.

⁸⁵ Ivi, p. 81.

⁸⁶ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 94.

capacità contributiva, ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, «deve intendersi l' idoneità del soggetto all' obbligo di pagare l'imposta, deducibile dal presupposto economico al quale la prestazione risulta collegata, presupposto che consiste in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà o irrazionalità»⁸⁷. È però indispensabile che il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, ricollegli comunque il presupposto a un autonomo fatto economico, salvo, altrimenti, vanificare totalmente il principio di capacità contributiva⁸⁸. Tale collegamento, inteso anche nei termini di coerenza logica delle imposte⁸⁹, è stato peraltro assunto come base per la dichiarazione dell'illegittimità costituzionale dell'estensione della tassazione dei redditi derivanti da patrimonio, anche a redditi non derivanti da esso bensì da lavoro autonomo. Nella sentenza n. 42 del 1980, infatti, la Corte ha ritenuto che l'imposta locale sui redditi, così come disciplinata, risultasse ambigua e fondata sulla presunzione di evasione dell'Irpef piuttosto che sulla capacità contributiva⁹⁰. Una presunzione, questa, addirittura di «secondo grado» giacché fondata su di una ulteriore presunzione: la premessa, già di per sé irragionevole, che i redditi di lavoro autonomo siano tutti assimilabili ai redditi d'impresa⁹¹.

Sul punto va detto che le presunzioni, anche nelle parole della Corte, «non sono di per sé illegittime, ma debbono fondarsi su "indici concretamente rivelatori di ricchezza" ovvero su "fatti reali", quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una "base fittizia"»⁹². Le presunzioni, anche in materia tributaria, possono essere tanto relative quanto assolute. Le prime, generalmente, invertono l'onere della prova e la loro legittimità si risolve nella idoneità a rappresentare il presupposto economico secondo le regole della comune esperienza⁹³. Nel caso delle presunzioni assolute, invece, la questione non riguarda un accertamento presuntivo, bensì la «parificazione ai fini fiscali di

⁸⁷ Corte costituzionale, sentenza n. 178/1986, Considerato in diritto, par. 12.

⁸⁸ Si veda Corte costituzionale, sentenza n. 54/1980.

⁸⁹ E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 91.

⁹⁰ Ivi, p. 91.

⁹¹ Corte costituzionale, sentenza n. 42/1980, Considerato in diritto, par. 6.

⁹² Corte costituzionale, sentenza n. 42/1980, Considerato in diritto, par. 4.

⁹³ E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 94.

manifestazioni diverse di capacità contributiva»⁹⁴. Come ovvio, sono queste ultime a farsi portatrici delle maggiori criticità all'interno del sistema poiché l'interesse fiscale alla giusta riscossione e alla limitazione della evasione fiscale non può determinare la assoluta vanificazione del principio di capacità contributiva. Il problema si pone, quindi, in riferimento alla possibilità di assumere direttamente, come fatti tassabili, fatti che in realtà hanno solo la idoneità a rappresentare i fatti tassabili altrimenti definiti – ad esempio la spesa per provare il reddito⁹⁵. In questi casi, la previsione di presunzioni assolute e la preponderanza delle ragioni dell'interesse fiscale su quelle della capacità contributiva non sarebbero ammissibili⁹⁶. L'imposta, infatti, deve ricollegarsi a un presupposto certo e provato e il contribuente deve avere la possibilità della prova contraria rispetto all'effettività del fatto soggetto a imposizione. In assenza di logicità, rispondenza alla comune esperienza e prova contraria la presunzione non può che ritenersi contraria a Costituzione⁹⁷.

Per chi scrive, le stesse conclusioni cui si è giunti in tema di presunzioni non possono essere riportate direttamente anche agli indici di capacità contributiva. Mentre infatti da una presunzione deriva l'assunzione quale reale di un fatto non dimostrato, dall'utilizzazione di un indice si ricava non già la prova di un presupposto d'imposta, ma solamente una indicazione sulla idoneità di un determinato soggetto di farsi carico di una determinata imposizione. Al fine di meglio chiarire la distinzione è opportuno procedere con una esemplificazione. Si è detto poco sopra, in riferimento alle presunzioni, che esempio tipico di esse sia la spesa per provare il reddito. Ora, la spesa potrebbe an-

⁹⁴ Ivi, p. 94.

⁹⁵ E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 95.

⁹⁶ Per P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., p. 1069, «interesse fiscale e capacità contributiva non costituiscono altro che due facce di una medesima medaglia, due prospettive diverse – una presentata dal punto di vista statualista e l'altra mostrata dal punto di vista individualista – di inquadrare il medesimo fenomeno tributario» e, in tale prospettiva, trovano soluzione anche le questioni relative al rapporto tra il principio di capacità contributiva e il principio di eguaglianza giacché «la capacità contributiva fornisce una indicazione in ordine al riparto dei carichi fiscali tra i consociati in collegamento a fatti che denotino una forza economica; il principio di eguaglianza costituisce il criterio relazionale che orienta il bilanciamento dei vari principi costituzionali coinvolti nella materia tributario e dunque [...] della capacità contributiva medesima oltre che dell'interesse fiscale».

⁹⁷ In questi termini E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 96.

che essere intesa non come presunzione ma come indice di un determinato livello di reddito. La distinzione, quindi, risiede in altro. Prendere la spesa come parametro per provare il reddito, infatti, significa utilizzare un fatto provato per provare l'esistenza di un altro fatto, tendenzialmente, difforme da quello dichiarato. Gli indici, invece, non vengono utilizzati per provare qualcosa di non conosciuto, ma esclusivamente quali parametri cui ancorare una specifica pretesa impositiva. La proprietà di una quinta casa non abitata e non locata, infatti, non presume il possesso di un determinato reddito ignoto al fisco, ma è indice del fatto che il contribuente, attinto da una imposizione che preveda aliquote anche superiori alla redditività del bene, possa «farsene carico» – abbia la capacità contributiva per farsene carico – eventualmente alienando il bene la cui mera proprietà, in forza di una legislazione mossa da ragioni magari redistributive, divenga oltremodo onerosa. In siffatte ipotesi, come notato da parte della dottrina, «la valutazione di costituzionalità dell'imposta ruoterebbe attorno al principio di capacità contributiva (di cui la proprietà di tali beni è ragionevolmente indice) e la circostanza che il contribuente possa preferire alienare il bene piuttosto che continuare a pagare l'imposta, difficilmente potrebbe ritenersi lesiva, in sé, del diritto di proprietà, essendo implicita nella valutazione del legislatore l'idoneità, in astratto, del contribuente a pagare l'imposta attingendo al patrimonio inteso come insieme»⁹⁸.

Una imposizione di questo tipo, se nelle sue declinazioni esemplificative può apparire un caso di scuola, è in concreto utile per argomentare sulla funzione redistributiva già dell'articolo 53 della Costituzione. Gli indici di capacità contributiva, infatti, se intesi esclusivamente in termini di autosufficienza patrimoniale, potrebbero attribuire al tributo una «inaccettabile funzione ablatoria ed espropriativa della ricchezza [...], estranea alla illustrata logica partecipativa dell'art. 53, comma 1, Cost. e al carattere non “coercitivo” e solidaristico del prelievo tributario»⁹⁹.

Si è detto in precedenza che il dovere tributario, al fine di comprenderne l'accezione repubblicana, non può che essere considerato quale dovere di solidarietà e, per ciò, deve «*prescindere da*

⁹⁸ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 299. V. anche p. 304.

⁹⁹ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 102.

ogni idea di scambio di utilità, effettivo o potenziale che sia»¹⁰⁰. Sulla base di ciò, se la capacità economica costituisce una condizione necessaria ma non sufficiente della capacità contributiva, pare allora corretto ritenere che una imposizione che tratti in modo diverso eguali capacità economiche, che però dimostrano attitudini diverse a soddisfare i fini collettivi, non solo non violi l'articolo 53 della Costituzione, ma piuttosto lo realizzi¹⁰¹.

La non coincidenza fra capacità economica e capacità contributiva è anche testimoniata dal fatto che esistono particolari situazioni economiche, inferiori a certi limiti, che non costituiscono una manifestazione di capacità contributiva¹⁰².

Ci si riferisce, in particolare, alla intangibilità del c.d. minimo vitale.

La capacità contributiva, infatti, non può prescindere da una valutazione specifica riferita a ciascun obbligato¹⁰³ poiché l'attitudine a concorrere alle spese pubbliche si riscontra solamente in presenza di risorse eccedenti quelle indispensabili a sopperire a esigenze essenziali di vita¹⁰⁴. L'esigenza di offrire tutela al minimo vitale, come notato¹⁰⁵, è stata anche al centro della discussione attorno all'opportunità di inserire in Costituzione il riferimento alla capacità contributiva. Tanto dalle parole dell'onorevole Ruini¹⁰⁶ quanto in quelle dell'onorevole Scoca¹⁰⁷, infatti, emerge l'idea

¹⁰⁰ F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 100.

¹⁰¹ Sul punto, si veda F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, p. 240.

¹⁰² F. Moschetti, *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, Treccani, 1988, p. 9.

¹⁰³ Sulla soggettività della capacità contributiva si vedano F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, pp. 348 ss.; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, cit., pp. 193 ss.; L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 347 ss.

¹⁰⁴ F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, p. 351.

¹⁰⁵ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 349.

¹⁰⁶ Assemblea costituente, seduta del 23 maggio 1947, «Tale formula contiene già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva».

¹⁰⁷ Assemblea costituente, seduta del 23 maggio 1947, «Non si può negare che il cittadino, prima di essere chiamato a corrispondere una quota parte della sua ricchezza allo Stato, per la soddisfazione dei bisogni pubblici, deve soddisfare i bisogni elementari di vita suoi propri e di coloro ai quali, per obbligo morale e giuridico, deve provvedere. Da ciò discende la necessità della esclusione dei redditi minimi dalla imposizione; minimi che lo Stato ha interesse a tenere sufficientemente elevati, per consentire il miglioramento delle condizioni di vita delle classi meno abbienti, che contribuisce al miglioramento morale e fisico delle stesse e in definitiva anche all'aumento della loro capacità produttiva. Da ciò discende pure che debbono essere tenuti in opportuna considerazione i carichi di famiglia del contribuente. Sono, questi,

che la salvezza del minimo necessario all'esistenza fosse consustanziale al concetto stesso di capacità contributiva. L'articolo 53, inoltre, per parte della dottrina, non solo vieterebbe di tassare una ricchezza di entità minima, la quale, pur esprimendo forza economica non denoterebbe capacità contributiva, ma imporrebbe anche di arrestare l'imposizione quando «aliquote molto elevate scarnificherebbero interamente o quasi interamente una ricchezza pur suscettibile di testimoniare capacità contributiva»¹⁰⁸. Il prelievo tributario, infatti, nelle parole dell'Autore, non potrebbe essere l'elemento che determini l'indigenza del contribuente. Un discorso simile è stato compiuto in riferimento alla possibilità di istituire una relazione fra gli articoli 53 e 36 della Costituzione. È stato notato che, poiché non sarebbe concepibile che la previsione costituzionale volta ad assicurare al lavoratore e alla sua famiglia una esistenza libera e dignitosa venisse vanificata dall'incidenza fiscale, se ne dovrebbe concludere che l'imposizione non solo dovrebbe risparmiare i mezzi indispensabili «ma anche in mezzi necessari per condurre una vita che abbia le caratteristiche indicate dall'art. 36»¹⁰⁹. È stato però anche contestualmente riconosciuto che una simile concezione avrebbe condotto alla illegittimità di molte previsioni normative al punto che una interpretazione tanto rigorosa avrebbe nei fatti vanificato i suoi stessi obiettivi dato che sarebbe incorsa, per la salvaguardia del sistema, in una frequentissima disapplicazione¹¹⁰. Per questa ragione, quindi, dovrebbe più realisticamente ammettersi una stretta correlazione fra minimo vitale e progressività del sistema tributario, dato che l'imposizione, non potendo ignorare il contesto economico e sociale, dovrebbe comunque impedire l'esistenza di sproporzioni troppo rilevanti fra i contribuenti che, pur poco abbienti, non si può fare a meno di «colpire» e coloro che invece abbiano una maggiore forza economica¹¹¹.

Maggiormente complessa è la quantificazione concreta del minimo vitale. Su tale aspetto, autorevole dottrina ha riconosciuto la

aspetti caratteristici di quella capacità contributiva, che la formulazione concordata dell'articolo aggiuntivo pone a base della imposizione.

¹⁰⁸ A. Giovannini, *Equità impositiva e progressività*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1, 2015, p. 681.

¹⁰⁹ F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, pp. 351-352.

¹¹⁰ Ivi, p. 352.

¹¹¹ *Ibidem*.

bontà del percorso argomentativo svolto dal *Bundesverfassungsgericht* in relazione all'*Existenzminimum*. Per il Tribunale costituzionale federale tedesco, infatti, il fabbisogno necessario all'esistenza costituisce il limite inferiore sul reddito il cui ammontare dipende dalle condizioni economiche generali e dal fabbisogno minimo riconosciuto dalla comunità giuridica la cui valutazione spetta al legislatore. Nonostante tale premessa, però, la Corte tedesca compie in seguito un calcolo dettagliato, comprendente le più varie spese essenziali, cui parametrare le esenzioni¹¹². Diverso, invece, l'atteggiamento della Corte costituzionale italiana. La Consulta, infatti, anche quando di recente si è occupata della quantificazione del minimo vitale necessario a garantire una esistenza dignitosa, nonostante abbia individuato vari indici cui parametrarne l'importo¹¹³, ha poi concluso per una inammissibilità della questione in ragione della «pluralità di soluzioni prospettate come possibili dalla Corte rimettente, in correlazione alle varie (per di più solo latamente omogenee) grandezze di riferimento, la scelta tra le quali è pur sempre demandata alla discrezionalità del legislatore»¹¹⁴.

Sulla base di quanto detto, appare ancora attuale quanto affermato più di 55 anni fa da Giorgio Lombardi: il secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione, «ricollegandosi all'eguaglianza sostanziale, della quale prescrive la realizzazione a opera dei pubblici poteri, implica, da un lato, che la capacità contributiva operi secondo un criterio di solidarietà non semplicemente economica, ma, in senso più ampio, sociale (e implica, lo si è visto, l'esenzione dei redditi minimi) mentre d'altro canto postula che

¹¹² L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 358-359.

¹¹³ Corte costituzionale, sentenza n. 152/2020, Considerato in diritto, par. 3.3, «Detti valori di comparazione sono rappresentati: a) dall'assegno sociale per gli ultrasessantasettenni, pari nel 2020 a euro 459,83 mensili; b) dall'impignorabilità relativa delle somme dovute a titolo di pensione, indennità a titolo di pensione o di altri assegni di quiescenza, di cui al novellato art. 545, settimo comma, cod. proc. civ., per un ammontare corrispondente alla misura massima mensile dell'assegno sociale aumentato della metà, pari, sempre nell'anno 2020, a euro 689,74 mensili; c) dall'incremento della stessa pensione di inabilità previsto per gli ultrasessantenni, pari attualmente a euro 651,51 per tredici mensilità; d) dalla cosiddetta maggiorazione al milione per i titolari di assegno o pensione sociale giunti al settantesimo anno di età, pari sempre per l'anno 2020 a euro 648,26 per tredici mensilità; e) dal reddito cittadinanza, quale misura assistenziale temporanea, il cui ammontare corrisponde all'attualità a euro 500,00 mensili, oltre euro 280,00 per eventuali voci accessorie.

¹¹⁴ Corte costituzionale, sentenza n. 152/2020, Considerato in diritto, par. 3.5.

lo Stato, al fine di “rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale” redistribuisca le entrate, erogandole sul piano della pubblica spesa, in misura e secondo modalità atte sia a favorire il “pieno sviluppo della persona umana”, sia a perseguire “l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del paese”»¹¹⁵.

3. Segue. «Il sistema tributario è informato a criteri di progressività»

È ora giunto il momento di occuparsi del secondo comma dell’articolo 53 della Costituzione. È stato notato che «a fronte della riconosciuta, e ormai pacifica, valenza precettiva e sistematica del principio desumibile dal comma 1 dell’art. 53 cost., si deve registrare una assai ridotta incidenza, sia a livello concettuale che nell’attuazione giurisprudenziale, del comma 2 della stessa disposizione, pur formulato in termini piuttosto netti ed espliciti»¹¹⁶. La norma, infatti, ribadisce e accentua l’impronta solidaristica cui risulta ispirato il dovere di concorrere alle spese pubbliche e tende a realizzare il principio di eguaglianza sostanziale consacrato dall’articolo 3, II comma, della Costituzione¹¹⁷. La progressività, quindi, in termini generali, costituisce un meccanismo di riparto del carico fiscale destinato a produrre risultati redistributivi in quanto determina un depauperamento più che proporzionale, al salire del reddito, nei soggetti abbienti e meno che proporzionale nei soggetti più poveri¹¹⁸. Una distribuzione del carico fiscale favorevole alle categorie sottoprotette, è, infatti, «un momento fondamentale del processo di realizzazione della pari opportunità

¹¹⁵ G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., p. 379.

¹¹⁶ A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, in *Enciclopedia del diritto*, Annali II, Milano, Giuffrè, 2008, p. 457.

¹¹⁷ P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 60. Per F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 108, la regola della progressività ha il fine precipuo di «completare, sul versante dell’equità verticale, il più volte ricordato disegno etico del Costituente in senso solidaristico ed egualitario».

¹¹⁸ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., pp. 1069-1070. Sul punto anche A. Giovannini, *Equità impositiva e progressività*, cit., p. 680, per il quale «le teorie economiche del sacrificio decrescente o dell’utilità decrescente della ricchezza fondano la regola». Si veda, inoltre, F.Y. Edgeworth, *The Pure Theory of Taxation*, in *The Economic Journal*, 7, 1897, pp. 46-70.

tra i membri della collettività»¹¹⁹. In quest'ottica, il principio di progressività, in una concezione interventista della funzione fiscale¹²⁰, è coerente con il perseguimento dell'eguaglianza sostanziale del secondo comma dell'articolo 3 della Costituzione. È, infatti, sia un mezzo che, direttamente, tende a ridurre le differenze patrimoniali fra i singoli, sia, indirettamente, un mezzo per far gravare maggiormente sulle spalle dei contribuenti abbienti i «costi» necessari alla garanzia degli strumenti finalizzati alla eliminazione delle diseguaglianze – *id est* i diritti sociali¹²¹. Per queste ragioni, quindi, potremmo definire la progressività come un principio doppiamente contro-sperequativo dell'ordinamento; «una delle espressioni del principio di eguaglianza sostanziale»¹²².

Il riferimento al sistema tributario nel suo complesso operato dall'articolo 53, però, ha determinato la necessità di distinguere fra la progressività del tributo e, per l'appunto, del sistema. La prima, più semplicemente, è legata a un aumento più che proporzionale dell'imposta dovuta all'aumentare della base imponibile. La progressività del sistema, invece, può essere determinata sia dalla presenza di tributi progressivi che dalla esistenza di specifici tributi, come le imposte patrimoniali, o dalla maggiore incidenza delle imposte dirette. In assenza di uno specifico criterio definitorio, in ogni caso, la progressività del sistema tributario può essere misurata esclusivamente in riferimento alla idoneità a modificare gli assetti economico-sociali e a ridurre le disparità fra gli individui all'interno della medesima comunità¹²³. Ciò non significa, però, immaginare che la garanzia della progressività del sistema tributario debba determinare la eliminazione *tout court* di ogni forma di diseguaglianza. Vi sono, infatti, diseguaglianze legittimate anche dalla Costituzione, le quali, se da un lato possono essere ridotte, dall'altro non possono essere cancellate. La differenziazione degli averi fra i consociati può, quindi, ben essere rimodulata, ma sempre secondo progressività e non sino al punto di intaccare quello che è stato definito «minimo vitale

¹¹⁹ A. Giovannini, *Equità impositiva e progressività*, cit., p. 1070.

¹²⁰ A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, cit., p. 457.

¹²¹ In senso analogo, A. Morelli, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, cit., p. 19.

¹²² F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 109.

¹²³ A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, cit., p. 457.

capovolto»¹²⁴. L'effetto della progressività, in definitiva, dovrebbe essere «la tendenziale riduzione della media delle differenze quantitative tra le basi imponibili di tutti i soggetti passivi di ciascun tributo e quindi dell'intero sistema tributario»¹²⁵.

Il perseguimento di un simile obiettivo, però, avrebbe richiesto un contesto economico-politico-finanziario che, verosimilmente, non si è mai realizzato dalla approvazione della Costituzione. Di conseguenza, anche sulla scorta della giurisprudenza della Corte costituzionale, la dottrina ha «riesumato»¹²⁶ la categoria delle norme programmatiche al fine di escludere la possibilità di utilizzare il secondo comma dell'articolo 53 come parametro di legittimità costituzionale¹²⁷. Proprio la Corte costituzionale, infatti, ha utilizzato il riferimento al sistema del secondo comma dell'articolo 53 al fine di affermare l'impossibilità di accertare l'incidenza della singola norma impositiva sulla progressività dell'intero sistema¹²⁸. Già nella sentenza n. 12 del 1960, infatti, la Corte ha riconosciuto che la proporzionalità di una imposta non ne determina l'incostituzionalità poiché la progressività riguarda il sistema tributario in genere e non i singoli tributi¹²⁹. Anche in seguito è stato affermato che la norma costituzionale non vieta che vi possano essere singoli tributi proporzionali¹³⁰. Nella stessa pronuncia, inoltre, la Corte ha affermato che, nella molteplicità e varietà di imposte possibili, non tutti i tributi si prestino, da un punto di vista tecnico, all'adattamento al principio di progressività, il quale, di conseguenza, sarebbe propriamente applicabile alle imposte personali e non a tutte le altre diverse imposte¹³¹.

¹²⁴ Sul punto, A. Giovannini, *Equità impositiva e progressività*, cit., p. 681.

¹²⁵ A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, cit., p. 457.

¹²⁶ Ivi, p. 458.

¹²⁷ Per G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, UTET, 1989, pp. 94-95, al secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione non si può riconoscere la qualità di norma precettiva, ma di sola direttiva per il legislatore (contra P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 61). Se da un lato la progressività potrebbe essere ricollegata al secondo comma dell'articolo 3 della Carta, dall'altro, mentre la Corte può controllare la conformità della singola norma tributaria con il disposto dell'articolo 53, non può fare altrettanto rispetto al secondo comma poiché la progressività è riferita all'intero sistema tributario e non al singolo tributo.

¹²⁸ A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, cit., p. 458.

¹²⁹ Corte costituzionale, sentenza n. 12/1960, Considerato in diritto. In modo conforme anche Corte costituzionale, sentenza n. 30/1964 e 23/1968. Sul punto, E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 2006, cit., pp. 161 ss.

¹³⁰ Corte costituzionale, sentenza n. 128/1966, Considerato in diritto.

¹³¹ Su questo aspetto, che già da ora si riteneva importante sottolineare, si tornerà

In particolare, in più occasioni¹³², la Corte ha riconosciuto che il principio di progressività, se inteso nel senso che l'aliquota aumenta con l'aumentare del reddito, presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale del contribuente, talché sarebbe riferibile a quelle imposte, personali, per l'appunto direttamente riconducibili al reddito e non anche a imposte reali e/o indirette.

Emerge con chiarezza, da quanto appena detto, che negli intendimenti del giudice delle leggi il principio di progressività sia stato sempre strettamente legato al «sistema tributario» nel suo complesso e non si è riscontrata, rispetto a ciò, una evoluzione – ampliativa – della portata del principio stesso. Potrebbe dirsi che la presenza di tributi proporzionali sia sempre stata ritenuta aderente al testo costituzionale poiché compensata da altri, invece, di carattere progressivo.

La effettiva capacità dei tributi progressivi di compensare la presenza di altri proporzionali all'interno dell'ordinamento, proprio alla luce del fatto che la Costituzione si limita a richiedere che il sistema tributario nel suo complesso sia informato a criteri di progressività, va, però, analizzata in concreto. Sino al 1971, infatti, la innovazione di maggiore rilievo si è avuta nel 1958 con il decreto legislativo n. 654, con il quale venivano raccolte in un testo unico le leggi sulle imposte dirette e veniva introdotta, seppur «timidamente»¹³³, la progressività nel sistema italiano.

È però con la legge n. 825 del 1971 che si è avuta la traduzione in legge del principio costituzionale della progressività¹³⁴.

Con il successivo decreto legislativo n. 597 del 1973, inoltre, veniva istituita l'Irpef, «l'imposta essenzialmente incaricata d'imprimere il carattere della progressività all'intero sistema tributario»¹³⁵.

in seguito, in riferimento, in particolare, alla possibilità di immaginare quali progressive imposte che, invece, sono sempre state ritenute tipicamente solo proporzionali.

¹³² Corte costituzionale, sentenze nn. 159/1985 e 263/1994.

¹³³ F. Pallante, *Per una rivoluzione tributaria costituzionalmente improntata alla giustizia sociale*, in *Democrazia e diritto*, 2, 2020, p. 7.

¹³⁴ Con la legge 825 del 1971, infatti, si prevedeva l'eliminazione di circa trenta tributi e la loro sostituzione con Irpef, Irpeg, Ilor, Iva e Invim, nonché la revisione del regime tributario delle successioni, delle donazioni, delle imposte di registro, di bollo e ipotecarie, dei tributi catastali, delle tasse sulle concessioni governative e dei diritti erariali sui pubblici spettacoli. Sul punto F. Pallante, *Per una rivoluzione tributaria*, cit., p. 7.

¹³⁵ F. Pallante, *Per una rivoluzione tributaria*, cit., p. 8.

Va detto, infatti, che, nonostante la riforma tributaria avviata nel 1971 rappresentasse la traduzione in legge del secondo comma dell'articolo 53, fra le imposte principali succitate, solamente l'Irpef e l'imposta sulle successioni e donazioni erano effettivamente progressive – la differenziazione delle aliquote dell'Invim in base al differenziale fra valore originale e attuale dell'immobile non può infatti ritenersi sufficiente ad attribuirle natura marcatamente progressiva. È evidente quindi che, sin da subito, l'onere di informare il sistema tributario alla progressività sia stato in buona parte scaricato sull'imposta sul reddito delle persone fisiche, in ragione della maggiore facilità di una siffatta operazione.

Quanto detto, però, non può essere riportato all'attuale sistema tributario. L'Irpef del 1973, infatti, ben poteva essere incaricata di informare a progressività l'intero sistema. Erano infatti previsti trentadue scaglioni, con aliquote crescenti dal 10 al 72% e una progressione di un milione a scaglione per i primi nove. In questo modo, chiaramente, si manifestava la volontà di perseguire già sul versante tributario l'eguaglianza sostanziale.

Tale situazione di apice della progressività del nostro sistema tributario, in ogni caso, ha avuto una durata di neanche un decennio. Già nel 1982, infatti, con il decreto legge n. 953¹³⁶, poi convertito con la legge n. 53 del 1983, veniva innalzata l'aliquota minima – dal 10 al 18% – e, contestualmente, ridotta la massima – dal 72 al 65%. Oltre a ciò, va necessariamente segnalata la drastica riduzione del numero degli scaglioni. Se, come visto, alla nascita dell'Irpef si prevedevano trentadue scaglioni, già con il decreto n. 953/1982 il numero veniva ridotto a nove. In seguito, con il decreto legge n. 69 del 1989, convertito con la legge n. 154 del 1989, l'aliquota minima tornava al 10%, ma la massima crollava addirittura di altri quindici punti percentuali sino al valore del 50%. Anche in questo caso, inoltre, si operava una riduzione da nove a sette del numero degli scaglioni.

Sul finire degli anni '80 del XX secolo, quindi, continuava ad aversi nell'ordinamento una Irpef progressiva, ma la stessa pro-

¹³⁶ È il caso di notare che, in materia tributaria, a seguito della adozione dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000), si ravvisa un particolare sfavore, sebbene circostanziato, per l'utilizzo del decreto legge. Si afferma all'articolo 4, infatti, che «Non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti».

gressività dell'imposta, già allora, non era neanche lontanamente paragonabile a quella del 1973 e, di conseguenza, molto più difficilmente poteva essere in grado di farsi carico, come detto, di improntare alla progressività il sistema tributario. Se, infatti, prima si riscontravano trentadue scaglioni con un differenziale di sessantadue punti percentuali fra la aliquota minima e la massima, in seguito gli scaglioni, come visto, scendevano sino a sette e il differenziale si riduceva a soli quaranta punti percentuali.

Pare a chi scrive che di questa differenza si debba necessariamente tenere conto quando si ragiona sulla permanenza dell'impronta progressiva del sistema tributario.

In seguito, infatti, con il decreto legislativo n. 446 del 1997, si è avuta una ulteriore riduzione degli scaglioni, sino a cinque, e una nuova rimodulazione delle aliquote – minima 18,5% e massima 45,5% –, assestando quello che è stato definito «il colpo – per ora – finale alla progressività fiscale»¹³⁷. Con la riforma del 1997, in definitiva, si è rinunciato alla progressività a vantaggio dei più ricchi. Per evitare di smantellare lo stato sociale a causa della riduzione del carico sui più abbienti, infatti, l'unica misura possibile è aumentare l'imposizione per tutti gli altri, realizzando così una «plateale negazione del principio di uguaglianza in senso sostanziale: situazioni diverse – diversissime – vengo trattate dalla legge nel medesimo modo, irragionevolmente rinunciando a far valere il principio costituzionale della redistribuzione della ricchezza [...] proprio nei confronti dei titolari della ricchezza»¹³⁸. Tale riforma che, come detto, ha rinunciato alla progressività e al perseguimento dell'eguaglianza attraverso le tasse, non è stata però dichiarata incostituzionale dalla Corte. Come a più riprese affermato, infatti, la sufficienza della «impronta» progressiva del sistema tributario ha consentito significative rimodulazioni nel tempo della imposta sul reddito delle persone fisiche. È quindi alla mancata reazione, in particolar modo giurisprudenziale, allo snaturamento dell'Irpef che, in definitiva, può essere imputata la «libertà» con la quale negli anni si è proceduto a una costante riduzione del numero delle aliquote¹³⁹.

¹³⁷ F. Pallante, *Per una rivoluzione tributaria*, cit., p. 11.

¹³⁸ Ivi, p. 11.

¹³⁹ Si tornerà sul punto più diffusamente poco oltre, ma si consideri già da ora che l'attuale sistema Irpef prevede tre scaglioni con una aliquota del 23% sino a 28

Non deve stupire, allora, che oramai da anni si parli di *flat tax*. In un ordinamento nel quale la progressività è già ridotta al lumicino, la sua totale eliminazione – se solo non fosse in-costituzionale (!) – potrebbe apparire questione di poco conto.

È il caso di aggiungere che, oltre alle rimodulazioni di cui si è dato conto, la «vita reale» dell'Irpef è colorata da un insieme di altri istituti che, se possibile, ne svuotano ulteriormente la progressività, soprattutto la progressività intesa come strumento per correggere, o tentare di correggere, le distorsioni dell'«effetto San Matteo»: «a chiunque ha sarà dato e sarà nell'abbondanza; ma a chi non ha sarà tolto anche quello che ha» (Mt. 25,29)¹⁴⁰. È stato infatti riscontrato dal Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti che, in riferimento all'anno fiscale 2016, su un totale di 40,9 milioni di contribuenti, 12,6 milioni sono esenti dall'imposta, 18,1 milioni contribuiscono con una aliquota inferiore al 15% e solamente un quarto paga un'aliquota superiore. Ciò è possibile grazie (o per colpa) del variegato sistema di deroghe e di fiscalità separata che, nei fatti, riduce gli scaglioni Irpef solamente a due. Proprio a tal fine, già in Assemblea costituente, veniva proposto da Scoca un emendamento finalizzato a introdurre in Costituzione la regola per la quale il concorso di tutti alle spese pubbliche doveva avvenire in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risultasse informato al criterio della progressività. Lo stesso estensore, poi, accettava la formulazione definitiva dell'articolo 53 sol perché reputava equivalente il riferimento alla progressività del sistema rispetto alla progressività dell'onere su ciascuno.

Verrebbe da dire, col senno del poi, che una tale equivalenza non sia stata riscontrata.

Nella proposta di Scoca, inoltre, avrebbe dovuto essere inserita in Costituzione l'intangibilità del principio della generalità dell'imposta poiché riteneva che quella delle riduzioni ed esenzioni fosse «una grave menda della nostra legislazione» e che le norme singolari d'imposta creassero «differenze di trattamento tra classi

mila, del 35% da 28 mila a 50 mila e del 43% oltre i 50 mila. Si prevede, inoltre, una equiparazione della c.d. *no tax area* per pensionati e lavoratori dipendenti a 8500 euro, in forza della equiparazione della detrazione da lavoro dipende. Rimane invece fissata a 5500 euro la *no tax area* per i lavoratori autonomi.

¹⁴⁰ A. Giovannini, *Equità impositiva e progressività*, cit., p. 690.

di cittadini e altre classi, e tra le varie località del territorio dello Stato, e rend(essero) ardua la stessa conoscenza della materia»¹⁴¹.

Restano da analizzare le ragioni del sostanziale abbandono della progressività. Oltre al mutamento di contesto economico, infatti, il fine perseguito è stato quello di ridurre la contribuzione per i più abbienti per cercare di stimolare maggiormente l'economia, attrarre capitale, ridurre l'evasione. Non pare che alcuno di questi obiettivi sia stato veramente raggiunto. Più in generale, piuttosto, l'abbandono dell'afflato del 1973 è stato determinato dalla diffusione anche in Italia della convinzione che, in assetti di fiscalità di massa, «effetti non meramente simbolici di redistribuzione comportino aggravii rilevanti per ampie fasce di contribuenti (che sono anche elettori)» e che, quindi, «il “costo” politico della progressività è tale da renderla impraticabile»¹⁴².

C'è un costo, però, nell'abbandono dell'impronta progressiva ben maggiore del costo politico di una sua eventuale realizzazione. Non può negarsi infatti, che la riduzione (o eliminazione) delle sperequazioni passi senz'altro dalla garanzia dei diritti sociali e dal loro ruolo di emancipazione dal bisogno. Non può inoltre negarsi che il dovere tributario, nella accezione di dovere inderogabile di solidarietà, assolva l'imprescindibile compito di finanziare, attraverso la fiscalità generale, fra le altre esigenze di spesa, l'erogazione dell'insieme delle prestazioni sociali che dipendono dallo Stato e sia, quindi, il mezzo attraverso il quale ottenere le risorse necessarie alla riduzione delle diseguaglianze. Non può però essere trascurata neanche l'altra faccia del sistema tributario: un mezzo atto non solo a distribuire risorse a valle, ma anche a pre-distribuirle a monte attraverso una vera differenziazione del prelievo fiscale. Quando si parla di pre-distribuzione, in linea generale, si fa riferimento all'esigenza di politiche di riorganizzazione dell'intervento pubblico nella garanzia dei diritti e, prima ancora, nella regolazione dei meccanismi di mercato che agiscono al momento della formazione stessa della ricchezza¹⁴³. Una esigenza, questa, che sembrerebbe in realtà lontana dalle esigenze proprie del sistema tributario. Nel nostro caso, invece,

¹⁴¹ Atti dell'Assemblea costituente, seduta del 23 maggio 1947.

¹⁴² A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, cit., p. 458.

¹⁴³ Sul punto, M. Mazzucato, *Non sprechiamo questa crisi*, Roma-Bari, Laterza, 2020, p. 31.

quando si parla di pre-distribuzione si vuole intendere la attitudine della differenziazione in senso progressivo del prelievo ad atteggiarsi quale momento perequativo poiché anche la tipologia dell'imposizione incide sulla formazione della ricchezza del singolo e, di conseguenza, può avere una funzione pre-distributiva che, altrimenti, non le apparterebbe. Prevedere, quindi, che vi sia uno iato progressivo fra la ricchezza prodotta e la ricchezza che effettivamente entra nella disponibilità di colui che la produce determina un effetto pre-distributivo finalizzato a un contenimento dell'incremento delle diseguaglianze. Se, infatti, si immagina una determinata diseguaglianza di partenza fra due contribuenti, si ha funzione pre-distributiva del prelievo nel momento in cui, al crescere di entrambi i redditi – o solo del più elevato dei due – la diseguaglianza cresce in modo meno che proporzionale o, addirittura, si riduce.

Ecco allora che, se la funzione pre-distributiva è tanto importante quanto la re-distributiva, il sistema tributario, nel suo complesso, non può – nei fatti – rinunciare alla progressività. Il suo costo politico potrà anche essere elevato, ma la violazione della Costituzione e l'incapacità di emancipare i bisognosi – gravando di tale onere gli abbienti – hanno un costo sociale sensibilmente più elevato.

4. L'eguaglianza nei tributi e attraverso i tributi. Il rapporto fra fiscalità generale e diritti sociali

I tributi, nell'ottica da noi sopra accolta, sono quindi i mezzi che concorrono a integrare un giusto ordine sociale a patto che siano inseriti in un sistema coerente e ragionevole e che rispondano al principio di eguaglianza sostanziale¹⁴⁴. Sono, quindi, i mezzi attraverso cui finanziare la spesa sociale finalizzata alla eliminazione delle diseguaglianze. Per noi, però, sono anche lo strumento attraverso cui già iniziare a ricondurre a una medietà le situazioni di partenza dei singoli.

In questi termini, pare per ciò poco funzionale escludere dalla capacità contributiva – intesa quale mero criterio di riparto – la

¹⁴⁴ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 104.

componente solidaristica per poi recuperarla ai fini estrinseci della qualificazione funzionale del tributo¹⁴⁵. Se il tributo è finalisticamente orientato al fine perequativo, se la giustizia di tale mezzo «è data esclusivamente dalla coerenza e dalla razionalità delle scelte legislative di riparto» e se sono la «funzionalità-correlatività di tale mezzo alle pubbliche spese e la soddisfazione degli (eventuali) obiettivi di (re) distribuzione a mettere tanto più in risalto l'elemento solidaristico quanto più tali spese e il raggiungimento di tali obiettivi costituiscono la garanzia dei diritti sociali e concorrono a superare o ridurre le disuguaglianze», allora, ritenere che la capacità contributiva costituisca un criterio di riparto già solidale delle spese non ne accentuerebbe la componente difensiva e anzi ne rafforzerebbe lo scopo solidaristico¹⁴⁶.

In ogni caso, senza escluderne un legame con i singoli elementi del tributo, pare anche a chi scrive più funzionale ragionare attorno alla solidarietà del sistema tributario nel suo complesso. I tributi generali, infatti, hanno la funzione minima di finanziare i livelli essenziali dei diritti civili e sociali, ma anche la funzione massima di attenuare le disuguaglianze «attraverso interventi redistributivi che tengano conto degli stati di povertà e di ricchezza»¹⁴⁷.

Dal complesso dei tributi cui ricondurre i principi di eguaglianza e solidarietà, inoltre, non parrebbe corretto escludere le tasse. È vero che queste, in linea generale, si riferiscono a servizi divisibili, ma, in un sistema come quello delineato dalla Costituzione italiana, non è indispensabile la sussistenza di una stretta relazione causale fra il prelievo e il godimento del servizio pubblico¹⁴⁸ quale unico presupposto giustificativo della pretesa pubblica. Anche se la richiesta della prestazione pubblica è assunta, come nelle tasse, quale presupposto per l'applicazione del tributo, infatti, l'importo corrisposto dal singolo non è correlato direttamente al vantaggio che questi consegue dall'attività amministrativa o giurisdizionale posta in essere dall'ente pubblico¹⁴⁹.

Per chi scrive, una dimostrazione di ciò è fornita anche dalla lettera dell'articolo 53 della Costituzione, in cui si afferma che

¹⁴⁵ Ivi, pp. 104-105.

¹⁴⁶ Le citazioni del periodo sono tratte da F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 105.

¹⁴⁷ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 114.

¹⁴⁸ Sulla assenza di una corrispondenza quantitativa tra tributo e servizi pubblici si veda già E. Vanoni, *Opere giuridiche*, cit., pp. 49 ss.

¹⁴⁹ G.A. Micheli, *Opere minori di diritto tributario*, cit., p. 20.

il concorso di tutti è alle spese pubbliche, e non alle finanze pubbliche. Potrebbe apparire una questione solo terminologica, ma in realtà, a nostro avviso, lascia intendere proprio l'assenza del collegamento fra il prelievo e il beneficio ottenuto, così come indirizza finalisticamente il prelievo. L'assenza di rapporto causale fra tasse e beneficio, quindi, non è da considerarsi legata a una comunanza fra servizi divisibili e indivisibili, ma piuttosto al fatto che, tanto per le tasse quanto per le imposte, la stessa Costituzione lega il dovere tributario, nel suo complesso, non al beneficio ma alla spesa pubblica. Di conseguenza, anche nel caso in cui il prelievo assuma la forma della tassa, la sua giustificazione non va ricercata nel servizio goduto dal singolo, ma nel fatto che lo Stato deve necessariamente impiegare delle risorse al fine di offrire quel servizio che, incidentalmente, andrà anche a beneficio del contribuente¹⁵⁰. L'utilità del singolo, quindi, è legata a doppio filo alla utilità dello Stato, poiché è proprio in relazione alla quantità e qualità di servizi erogati che, solo, può ritenersi che un'imposizione sia alta o meno¹⁵¹.

Lo stretto legame fra la fiscalità generale e i diritti sociali è inoltre manifestato dal superamento, in Costituzione, del tradizionale principio della neutralità dell'imposta. Per autorevole dottrina, infatti, è «un'illusione giuridica, oltre che finanziaria, l'esistenza di tributi che rispondano esclusivamente a una concezione meramente tributaria, cioè di percepire delle entrate. Le più varie esigenze possono infatti indurre il legislatore a congegnare il tributo in modo di raggiungere date finalità extrafiscali»¹⁵². Sotto questo

¹⁵⁰ Per averne pronta cognizione è sufficiente consultare i dati dei bilanci degli atenei italiani. Per quanto riguarda Sapienza Università di Roma, nell'anno 2022 la contribuzione studentesca ha rappresentato solamente il 12,22% del Ffo assegnato a Sapienza per il medesimo anno (i dati sono consultabili al seguente indirizzo https://www.uniroma1.it/sites/default/files/field_file_allegati/bilancio_2022_per_publicazione.pdf (ultima visita 30 ottobre 2023)). È evidente, quindi, che, quando un servizio pubblico sia legato a un regime di tassazione questa, comunque, non possa essere configurata come la controprestazione in un rapporto sinallagmatico poiché non può esservi una equivalenza fra le voci di entrata e di spesa. Per quanto riguarda l'università, poi, va anche considerato che il pagamento delle tasse è legato all'indicatore ISEE il quale, come noto, discrimina i costi per il medesimo servizio in base al reddito dei fruitori e genera così una distinzione perequativa che, in un'ottica prettamente sinallagmatica, non potrebbe avere accoglimento.

¹⁵¹ Una diversa accezione della utilità dello Stato e dei singoli è rinvenibile in A. Giovannini, *Quale capacità contributiva*, p. 832.

¹⁵² G.A. Micheli, *Opere minori di diritto tributario*, cit., p. 31.

profilo, è parso addirittura improprio parlare di superamento della neutralità dell'imposta dal momento che sarebbe preferibile parlare di superamento della neutralità del sistema nel suo complesso¹⁵³. Un sistema tributario improntato al principio di solidarietà è, infatti, solo uno degli aspetti implicati dal capoverso dell'articolo 3 della Costituzione, ma è sicuramente quello che, attraverso la eliminazione di «privilegi e sacche di impunità fiscale [...], più di qualunque altro meccanismo sociale consente di operare una distribuzione di risorse tra ineguali, diretta a una riduzione delle differenze economiche e a una elevazione delle classi più deboli»¹⁵⁴.

Per far sì che il sistema tributario possa assolvere tale compito è necessario accettare il fatto che il tributo non possa essere odioso poiché «non può essere odioso ciò che è necessario all'esistenza stessa dello Stato e che ha per unico fine l'utilità dei cittadini»¹⁵⁵. Non sfugge la possibilità di accostare questa posizione alla nota elaborazione del rapporto fra tasse e diritti rinvenibile in Sunstein e Holmes¹⁵⁶. In entrambe, infatti, vi è una concezione collaborativa di fondo fra lo Stato e il contribuente, legata all'indefettibile compito dello Stato di garantire i diritti – sia civili che sociali – e all'altrettanto indefettibile dovere per i contribuenti di consentire che lo Stato disponga delle risorse materiali necessarie alla garanzia universale di tali diritti. Un circolo virtuoso, quindi, non sinallagmatico. Come è stato efficacemente sintetizzato, «L'idea del tributo è norma di convivenza, che non ha bisogno di sanzione. La crisi di tale norma è crisi dello Stato»¹⁵⁷.

Nel rapporto fra giustizia fiscale e giustizia sociale, fra imposizione e diritti, infatti, non può trascurarsi il fondamentale apporto fornito dal superamento della concezione del rapporto tributario quale rapporto di scambio. Il superamento repubblicano di tale idea, però, è ben diverso da quello riscontrabile nelle ricostruzioni liberali tedesche¹⁵⁸ e nella dottrina italiana di fine Ottocento, la quale, peraltro, recuperò categorie e concetti della

¹⁵³ G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., p. 380.

¹⁵⁴ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., p. 1061.

¹⁵⁵ E. Vanoni, *Opere giuridiche*, cit., p. 121.

¹⁵⁶ S. Holmes-C.R. Sunstein, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, Il Mulino, 2000.

¹⁵⁷ E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 4.

¹⁵⁸ Sulle quali L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 14 ss.

dottrina dei diritti pubblici soggettivi¹⁵⁹. Per questa, infatti, l'assenza di sinallagmaticità dell'obbligazione tributaria non andrebbe esclusa in ragione dell'universalità, quanto piuttosto per il fatto che il dovere tributario era da intendersi nei termini di un dovere pubblico assoluto, sganciato da obbligazioni reciproche e imperniato nella soggezione dell'individuo allo Stato, allo stesso modo del dovere di prestare il servizio militare o dell'osservare una sentenza¹⁶⁰. Tale considerazione del rapporto tributario non deve del resto stupire. Nel periodo liberale, infatti, dalla pretesa impositiva dello Stato discendevano diritti dei quali il cittadino non avrebbe altrimenti goduto poiché il sistema di rappresentanza timocratica subordinava i diritti politici alla contribuzione impositiva. È vero che non vi era relazione di scambio fra tributi e prestazioni pubbliche, ma tale rapporto poteva essere riscontrato, quindi, fra i tributi ed elettorato, sia attivo che passivo. Attraverso il voto, peraltro, vi era la evidente possibilità di influenzare le future decisioni politiche al punto che «l'essere soggetti passivi dell'imposizione determinava, pertanto, una duplice e opposta conseguenza: da un lato si subiva, di fatto, una limitazione della propria disponibilità patrimoniale, dall'altro invece si incrementava, proprio in forza della sottoposizione, il patrimonio dei propri diritti»¹⁶¹. Uno scambio, questo, affatto diverso dalla relazione, non sinallagmatica – è bene ripeterlo –, fra fiscalità generale e diritti (in particolare sociali) rispetto alla quale il problema che si presenta è quello di determinare «la quota di sforzo che ognuno è chiamato a sopportare per il raggiungimento del bene comune»¹⁶².

Una simile visione richiederebbe, però, un diverso senso comune di cui la piaga dell'evasione fiscale dimostra, forse più di ogni altro elemento, l'inesistenza. È già nella *Rivoluzione liberale* di Piero Gobetti che si legge, infatti, che «in Italia il contribuente non ha mai sentito la sua dignità di partecipe della vita statale: il contribuente paga, bestemmiano lo Stato; non ha

¹⁵⁹ Sulle influenze nella ricostruzione di V.E. Orlando si veda G. Azzariti, *La prolusione orlandiana e la scienza del diritto amministrativo anteriore al 1889*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1989, pp. 968 ss.; A. Massera, *L'influenza della cultura tedesca sulla prolusione orlandiana*, ivi, pp. 937 ss.

¹⁶⁰ V.E. Orlando, *Studi giuridici sul governo parlamentare*, ora in Id., *Diritto pubblico generale. Scritti vari (1881-1940) coordinati in sistema*, Milano, Giuffrè, 1940, p. 383.

¹⁶¹ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 119-120.

¹⁶² E. Vanoni, *Opere giuridiche*, cit., p. 67.

la coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta». Parole, queste, del 1924 ma ancora estremamente attuali.

L'inversione di tendenza, anche concettuale, funzionale magari a un tentativo di recuperare parte della evasione in via persuasiva e non solo sanzionatoria, dovrebbe partire proprio dal rapporto fra la fiscalità e i diritti sociali. In questo potrebbe intravedersi una interazione, nelle leggi fiscali, tra finalità fiscali e finalità dirigitiche¹⁶³. A nostro avviso, una simile interazione non sarebbe da stigmatizzare, anzi. Per noi, le leggi tributarie si prestano a essere intese quali strumenti di manovra economica, soprattutto se si considera il tributo un mezzo al contempo direttamente perequativo (se progressivo) e necessario al finanziamento degli altri servizi pure perequativi che dipendono dallo Stato. Si prestano, però, a essere intese, anche, quali strumenti performativi del comportamento dei singoli. Nel rapporto fra dovere tributario e diritti sociali, infatti, non si rinviene lo schema del dovere quale limite all'esercizio o al godimento di un diritto, ma, anzi, esattamente l'opposto. Il dovere tributario è proprio il principale strumento che consente alla generalità dei cittadini di poter godere dei diritti sociali, in particolare dei diritti a prestazione. Senza un adempimento generalizzato di tale dovere, quindi, non potrebbe neanche immaginarsi un altrettanto generalizzato godimento di diritti. Le posizioni giuridiche, passiva e attiva, non sono fra loro in antitesi e neanche in antagonismo, ma anzi in piena collaborazione fra di loro nel perseguimento di quel fine di eguaglianza sostanziale che a chiare lettere è impresso nella Costituzione e che più volte si è richiamato anche in questa sede. Del resto, «doveri inderogabili, diritti sociali, interventi volti a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono il pieno sviluppo della persona umana e, in generale, misure promozionali di comportamenti socialmente utili costituiscono tutte forme di espressione del medesimo principio solidarista, che finisce così con il connotare nel profondo l'intero ordinamento repubblicano»¹⁶⁴.

¹⁶³ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 322.

¹⁶⁴ A. Morelli, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, cit., p. 4.

In questo rapporto fra fisco e diritti sociali, va necessariamente posta attenzione alla qualificazione dell'interesse fiscale come «un irrinunciabile diritto sociale di spettanza di ogni membro appartenente alla collettività interessata»¹⁶⁵ da ricondurre «alla categoria dei diritti sociali condizionati»¹⁶⁶. Tale argomento è stato lungamente sviluppato da parte della dottrina per la quale l'interesse fiscale «concerne l'esigenza primaria della collettività di acquisire le risorse finanziarie essenziali per garantire la propria vitalità e così assecondare il perseguimento dei propri fini generali attraverso investimenti, spese, carichi pubblici»¹⁶⁷. La stessa possibilità concreta di vedere riconosciuti e garantiti livelli minimi di dignità e libertà presuppone la sussistenza di un'organizzazione statale dotata di un adeguato complesso di risorse. L'interesse fiscale è, quindi, strumentale ai diritti inviolabili della persona e ai diritti sociali e rappresenta un elemento ineludibile nella realizzazione dell'assetto sociale voluto dalla Costituzione. La stessa dottrina riconosce però lo scarto fra l'ideale appena enunciato e la tendenza individuale ad attenuare il prelievo tributario o addirittura a sottrarsene. Da un lato, infatti, l'inclinazione a sfruttare i margini di flessibilità e indeterminazione della normativa fiscale per ridurre al minimo il proprio carico fiscale; dall'altro la decisa pretesa di partecipazione degli altri consociati al carico pubblico. Da queste due tendenze deriverebbe, quindi, la natura di diritto sociale dell'interesse fiscale, da ritenersi però condizionato dalla mediazione legislativa, la quale dovrebbe predisporre un assetto organizzativo adeguato al prelievo e, in definitiva, alla efficacia del diritto sociale¹⁶⁸.

Questa impostazione non ci pare però convincente. Anzitutto, non persuade la rievocazione della categoria dei diritti sociali condizionati¹⁶⁹. È vero che lo stesso Autore afferma che l'attuazione del presupposto (la mediazione legislativa) non incide sulla garanzia e sul rango primario del valore che risiede nella trama assiologica costituzionale, ma è altrettanto vero che la distinzione fra diritti condizionati o meno ha solo un ruolo classificatorio, senza diffe-

¹⁶⁵ P. Boria, *Art. 53 Cost.*, cit., p. 1060.

¹⁶⁶ Ivi, p. 1060.

¹⁶⁷ P. Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002, p. 101.

¹⁶⁸ Ivi, p. 103.

¹⁶⁹ Sulla quale, almeno A. Baldassarre, *Diritti sociali*, cit.

renze rispetto al *se* garantire o meno uno specifico diritto. Questa ricostruzione non convince neanche perché il condizionamento viene, di regola, legato ai diritti sociali e viene declinato, in buona sostanza come condizionamento economico. È oramai acquisito, però, che anche i tradizionali diritti di libertà presentino lo stesso condizionamento, quantomeno rispetto alla predisposizione di un apparato giudiziario. Nelle intenzioni dell'Autore non pare ci sia la volontà di legare il condizionamento alle esigenze economiche, ma sembra a chi scrive che la qualificazione quale diritto sociale derivi dal condizionamento, e non viceversa. In altri termini sembra che, una volta posta la natura condizionata del diritto a un generalizzato prelievo fiscale, questo, allora non possa che essere inteso quale diritto sociale condizionato. Allo stesso modo, però, per chi scrive, data la riconosciuta co-essenzialità del prelievo alla sopravvivenza stessa dell'ordinamento, in siffatta ottica, l'interesse fiscale avrebbe potuto essere inteso anche quale diritto di libertà condizionato alla *interpositio legislatoris*. Non ci convince, infatti, la distinzione interna nell'ambito di una stessa categoria di diritti, in particolare alla luce del fatto che, anche nelle più recenti evoluzioni giurisprudenziali¹⁷⁰, il condizionamento normativo è, nei fatti, divenuto condizionamento economico.

A prescindere dalle criticità legate all'utilizzo della categoria dei diritti sociali condizionati, va comunque ritenuto lodevole il tentativo di ribaltare la prospettiva fiscale, in particolare in un'ottica antagonista dell'evasione. In questa prospettiva, però, sembra ripresentarsi, sotto altra veste, il sinallagma nel rapporto tributario che oramai, come visto, andrebbe invece escluso¹⁷¹. Se, infatti, l'interesse fiscale è un diritto sociale, esso avrebbe comunque una finalizzazione al finanziamento delle prestazioni pubbliche. Così, però, si ricondurrebbe l'obbligazione tributaria a uno scambio fra imposte e servizi mentre, invece, come visto,

¹⁷⁰ In Corte costituzionale, sentenza n. 248/2011, il diritto alle prestazioni sanitarie viene espressamente definito «finanziariamente condizionato».

¹⁷¹ Il carattere sinallagmatico, peraltro, è escluso dalla giurisprudenza di legittimità anche in riferimento ai contributi che gli iscritti agli albi del Consiglio nazionale forense debbono versare a titolo di concorso alle spese di funzionamento dell'ente, «il cui importo non è commisurato al costo del servizio reso o al valore della prestazione erogata, bensì alle spese necessarie al funzionamento dell'ente, al di fuori di un rapporto sinallagmatico con l'iscritto» (Cassazione civile, Sezioni Unite, 26/01/2011, n. 1782).

l'inderogabile adempimento del dovere tributario prescinde dalla fruizione delle prestazioni sociali.

Non appare convincente neanche la – a noi pare – inevitabile sovrapposizione di un diritto e di un dovere in capo allo stesso cittadino nella stessa situazione giuridica soggettiva. Il singolo contribuente, infatti, avrebbe al contempo un dovere inderogabile al versamento di una somma e un diritto sociale condizionato a che lo Stato esiga quella stessa somma. Così ragionando, al fine di far intendere l'esazione come un diritto del singolo e non come una imposizione dello Stato, si rischia di svuotare di significato la stessa categoria di dovere inderogabile. Al fine di far percepire il pagamento dell'imposta come un diritto si assesta un colpo difficilmente incassabile alla categoria dei doveri. Nel ricollegare l'interesse fiscale alle prestazioni sociali, inoltre, si collegherebbero queste alla dotazione economica dello Stato. In questo modo, però, un diritto sociale (l'interesse fiscale), un dovere inderogabile (il dovere tributario) e l'equilibrio di bilancio sarebbero posti sullo stesso piano, ma solamente l'ultimo è un obiettivo – fosse anche un valore – al quale espressamente la Costituzione consente una deroga.

Intendere l'interesse fiscale come un diritto sociale al quale lo Stato deve dare attuazione, inoltre, potrebbe paradossalmente condurre a un cortocircuito logico. Se, infatti, il condizionamento legislativo dei diritti sociali è in buona sostanza un condizionamento economico, allora potrebbe verificarsi la situazione in cui lo Stato non disponga delle finanze necessarie a predisporre un apparato finalizzato a fornirli proprio di quelle risorse e, di conseguenza, la mancata attuazione dell'interesse fiscale/diritto sociale sarebbe causa e conseguenza della mancanza di risorse pubbliche.

In tutt'altra prospettiva, inoltre, potremmo immaginare uno Stato particolarmente «ricco» in ragione, magari, di una sovrabbondanza di risorse naturali di elevato valore economico. In questo caso potremmo avere un ordinamento che non ha interesse a che i cittadini versino i tributi e, di conseguenza, i cittadini stessi si vedrebbero privati del proprio interesse fiscale, che nel loro caso sarebbe però un diritto.

Così, però, si ricollegerebbe l'esistenza di un diritto alla necessità temporanea, politica o economica della sua sussistenza. L'interesse fiscale inteso come diritto sociale non sarebbe quindi

propriamente un diritto – per noi, fondamentale come tutti i diritti sociali¹⁷² – giacché potrebbe scomparire per una condizione transeunte. Ma un diritto fondamentale, se è tale, non può svanire del tutto. Può non avere temporaneamente oggetto (la proprietà per un nullatenente), ma non può essere inesistente in assoluto. Configurare l'interesse fiscale come un diritto sociale potrebbe far divenire la mancata garanzia dello stesso non un inadempimento grave delle condizioni necessarie alla realizzazione di un diritto costituzionale, ma, paradossalmente, una scelta legittima e anzi, nel caso dello Stato ricco cui non servissero tributi, sarebbe la loro imposizione a essere illegittima.

Lo stretto legame tra fiscalità generale e diritti sociali va, quindi, rinvenuto in altro. Anzitutto, i diritti sociali e i relativi doveri fiscali rappresentano un elemento connotativo essenziale del moderno *Welfare State*¹⁷³. Le risorse finanziarie provenienti dalla fiscalità generale non servono più solo ad assicurare legge o ordine, ma anche ad assicurare le disponibilità economiche indispensabili per garantire i diritti sociali. Il sistema delle libertà costituzionali, infatti, non ruota più attorno a una concezione meramente protettiva della libertà, ma è contraddistinto da una logica produttiva di *chances* di vita a favore degli individui¹⁷⁴. Un principio di liberazione dalla privazione, quindi, «in forza del quale la persona, considerata nella concretezza della sua esistenza, diviene il punto di riferimento di un processo di trasformazione rivolto a correggere, in armonia con i principi dell'«economia mista» e dello «Stato sociale», la distribuzione naturale delle risorse»¹⁷⁵. L'inderogabilità del dovere tributario precisa, così, la connotazione che assumono gli obblighi strumentali alla realizzazione del processo di attuazione della libertà sociale. Nell'ambito del sistema

¹⁷² Sulla natura giuridica dei diritti sociali si veda, *ex plurimis*, A. Baldassarre, *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, Giappichelli, 1997; Id., *Diritti sociali*, cit.; A. Rovagnati, *Sulla natura dei diritti sociali*, Torino, Giappichelli, 2009; M. Mazziotti, *Diritti sociali*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, Giuffrè, 1958; M. Luciani, *Salute (diritto alla salute – diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, Treccani, 1991; Id., *Sui diritti sociali*, in AA.VV., *Studi in onore di Manlio Mazziotti di Celso*, Padova, Cedam, 1995; . M. Benvenuti, *Diritti sociali*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Torino, Utet, agg. 2012.

¹⁷³ Sul punto, M. Ferrera, *Modelli di solidarietà. Politica e riforme sociali nelle democrazie*, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 49.

¹⁷⁴ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 197 ss.

¹⁷⁵ Ivi, p. 198.

costituzionale italiano, il concorso alle spese pubbliche assume una duplice valenza. Da un lato, il prelievo fiscale è uno degli strumenti fondamentali al reperimento delle risorse necessarie all'attuazione dei diritti sociali e alla erogazione di quei servizi pubblici rivolti sia alla generalità dei consociati che ad alcuni soli di essi, magari non coincidenti con i contribuenti soggetti all'imposizione fiscale. Dall'altro lato, il carattere redistributivo del concorso alle spese pubbliche emerge anche dal riferimento alla progressività del sistema fiscale, sulla quale ci si è concentrati in precedenza.

Ecco che ritorna, allora, l'ambivalenza dello strumento «tributo», il quale è sì mezzo attraverso cui raccogliere le risorse necessarie agli interventi perequativi, ma, se improntato effettivamente alla progressività, è anche mezzo direttamente perequativo, volto alla riduzione delle diseguaglianze di partenza.

Ritorna, dunque, la valenza di prestazione sociale già direttamente della stessa normativa tributaria, la quale va intesa in un'ottica di equità distributiva e non può che coincidere con una distribuzione uguale e giusta a vantaggio dei più svantaggiati. Una differenziazione, quindi, in base alla quale «le ineguaglianze in termini relativi tra i membri della società sono giustificate se comportano un beneficio, in termini assoluti, anche per i meno avvantaggiati»¹⁷⁶.

La sola progressività del sistema tributario, però, non può essere la unica via da seguire. Se l'imposta progressiva può ridurre le distorsioni nella distribuzione della ricchezza, non è detto che automaticamente aumenti la capacità economica dei meno abbienti¹⁷⁷.

È per questo, quindi, che la redistribuzione della ricchezza non può che passare, anche, dalle leggi di spesa. È attraverso esse che lo Stato può effettivamente intervenire per correggere le diseguaglianze presenti nella società e consentire anche ai più svantaggiati di godere di condizioni di vita che siano rispettose e garanti della dignità sociale dell'articolo 3 della Costituzione.

Una relazione, quindi, fra progressività del sistema, leggi di spesa e diritti sociali, la quale dovrebbe, nel momento in cui

¹⁷⁶ A. Giovannini, *Equità impositiva e progressività*, cit., p. 676.

¹⁷⁷ Ivi, p. 690.

si mette mano allo Stato sociale, impedire che il perseguimento dell'equilibrio di bilancio passi esclusivamente dalla riduzione dei costi dei servizi pubblici.

Se rientrare nei canoni dell'articolo 81 della Costituzione è ora un imperativo, siffatto fine non può essere perseguito operando solo attraverso riduzioni di spesa. Il perseguimento dell'eguaglianza anche sostanziale è infatti un programma su di cui è edificato il nostro intero ordinamento. La via da seguire, quindi, non può che essere un'altra e non può che essere quella già indicata dalla Costituzione: un sistema tributario informato – veramente – al criterio di progressività dell'imposizione. Del resto, un orientamento conservativo non sembra possa trovare riscontro nella Costituzione italiana, nella quale «l'eliminazione degli ostacoli che in fatto limitano la libertà e l'eguaglianza dei consociati configura una finalità primaria dell'azione pubblica e l'orientamento interventista è ben evidenziato, in materia fiscale, dal comma 2 dell'arti. 53»¹⁷⁸.

A tal fine, la dottrina ha prospettato un viatico dal quale ripartire: «lotta all'evasione fiscale, drastica riduzione della normativa derogatoria, eliminazione delle tassazioni separate, ristrutturazione secondo progressività dell'imposizione su redditi, tassazione progressiva dei patrimoni e delle successioni, aggiornamento dei valori catastali degli immobili, rimodulazione dell'Iva a favore dei prodotti di largo consumo e a discapito dei beni di lusso. [...]. Nulla di più lontano dei pensieri del sistema politico italiano, [...] dalle cui discussioni sembra prendere forma l'ennesima riduzione della progressività fiscale»¹⁷⁹.

5. La flat tax nel sistema tributario italiano. L'incostituzionalità di un ircocervo proporzionale

Anche sulla base delle conclusioni cui si è giunti nel precedente paragrafo, è ora opportuno interrogarsi sulle ragioni, sugli effetti e sulla compatibilità col sistema costituzionale della attuale prospettiva di riforma del sistema tributario che – almeno

¹⁷⁸ A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, cit., p. 458.

¹⁷⁹ F. Pallante, *Elogio delle tasse*, Torino, Edizioni Gruppo Abele, 2021, p. 151.

nell'appellativo, secondo noi, impropriamente attribuite – dovrebbe condurre a una *flat tax* dei redditi delle persone fisiche, con definitivo annientamento di quanto rimasto della progressività proprio in occasione del suo cinquantenario.

Il tema della *flat tax*, al netto della recente ribalta che ha acquisito in Italia, è in realtà ben più risalente. Già dall'inizio degli anni Sessanta, infatti, Milton Friedman, nel suo *Capitalismo e libertà*, ipotizzava un'imposta ad aliquota unica applicata a qualsiasi reddito, inteso in senso ampio, superiore a una somma esentata¹⁸⁰. Nella proposta di Friedman, inoltre, a fronte della aliquota fissa e proporzionale, avrebbe dovuto essere recuperata una pur moderata forma di progressività basata sulla deduzione del reddito, la quale, in alcune ipotesi, avrebbe potuto dare vita a un'imposta negativa, costituita da una somma che l'erario avrebbe dovuto versare al contribuente¹⁸¹. In seguito, l'elaborazione di Friedman è stata ripresa da Robert E. Hall e Alvin Rabushka, i quali, in un lavoro congiunto¹⁸², anticipato da un articolo di Rabushka pubblicato sul *The Wall Street Journal* nel 1981¹⁸³, ritenevano che vi sarebbe stata una reazione positiva da parte dei lavoratori alla introduzione della *flat tax* al 19% e un correlato aumento della produttività. In quest'ottica, un ruolo fondamentale sarebbe spettato alla semplificazione del sistema tributario, la cui complessità veniva ritenuta la principale causa di fenomeni elusivi e evasivi. Per questa ragione, il sistema avrebbe quindi dovuto tendere verso dichiarazioni dei redditi in formato cartolina (il *postcard size*)¹⁸⁴. Nella visione dei due Autori, una simile riforma avrebbe dovuto sbloccare risorse prima nascoste a causa di fenomeni elusivi e, di conseguenza, non vi sarebbe stata una riduzione del gettito complessivo percepito dallo Stato. Questa tesi è sostenuta in base alla relazione tra aliquota media e gettito fiscale studiata da Arthur Laffer, per la quale, nel

¹⁸⁰ M. Friedman, *Capitalismo e libertà*, Torino, IBL Libri, 2010, p. 260.

¹⁸¹ Sul punto, S. Marchese, *La flat tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4, 2019, pp. 1510-1511.

¹⁸² R.E. Hall-A. Rabushka, *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, New York, McGraw-Hill, 1983.

¹⁸³ A. Rabushka, *The Attraction of a Flat-Rate Tax System*, in *The Wall Street Journal*, 25 marzo 1981.

¹⁸⁴ Si veda G.C. Romagnoli, *La Flat tax nella politica italiana delle riforme*, in *Politeia*, 2019, p. 100.

caso di un'aliquota sufficientemente elevata, è possibile ridurre la pressione fiscale senza diminuire la spesa pubblica, poiché la riduzione del saggio di tassazione si finanzierebbe da sola attraverso un aumento del gettito. È stato però notato che in sistemi fiscali come lo statunitense e l'europeo, in cui il livello medio delle aliquote si colloca sul lato crescente della curva di Laffer, la riduzione dell'aliquota comporterebbe una riduzione anche del gettito fiscale, in totale antitesi a quanto sostenuto da Hall e Rabushka¹⁸⁵.

Le tesi dei due Autori, in ogni caso, hanno avuto una notevole influenza sui paesi dell'Est Europa, i quali, soprattutto a seguito della caduta del muro di Berlino, al momento di rifondare i propri sistemi fiscali, hanno aderito al modello della *flat tax*¹⁸⁶, salvo poi, in alcuni casi, tornare indietro¹⁸⁷. In linea generale, l'introduzione dell'aliquota piatta è stata accompagnata da un incremento della fascia di esenzione da imposta, al fine di limitare il carico contributivo sui soggetti meno abbienti a fronte, però, della eliminazione di molti dei regimi di esenzioni, deduzioni e detrazioni¹⁸⁸. In alcuni casi, poi, con l'adozione della *flat tax* si è avuto un corrispondente aumento delle accise e delle imposte indirette al fine di riequilibrare il bilancio pubblico.

È evidente, quindi, alla luce dei correttivi compensativi che in varie forme sono stati adottati, che la *flat tax* non determini un aumento del gettito, ma, anzi, lo diminuisca. Ciò è ben chiaro anche ai promotori delle principali proposte di riforma fiscale in Italia. Nella proposta IBL del 2017, infatti, a fronte di una aliquota unica del 25% per tutte le principali imposte del sistema tributario, si prevede una diminuzione di circa 27 miliardi di euro di gettito, da compensare attraverso consistenti tagli alla spesa pubblica.

¹⁸⁵ Ivi, p. 101.

¹⁸⁶ S. Marchese, *La flat tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, cit., p. 1515, il quale cita i casi di Estonia (24%), Lituania (33%), Lettonia (25%), Slovacchia (19%), Romania (16%), Ungheria (15%), Russia (13%), Serbia (14%), Ucraina (15%), Georgia (12%), Macedonia (12%), Montenegro (15%), Albania (10%), Islanda (37%), Repubblica Ceca (15%), Bulgaria (10%).

¹⁸⁷ A oggi, fra i Paesi dell'Unione Europea, solamente Bulgaria, Estonia, Ungheria e Romania adottano la *flat tax*.

¹⁸⁸ G.C. Romagnoli, *La Flat tax nella politica italiana*, cit., p. 101.

È per queste ragioni che è stato affermato che sebbene la *flat tax* si presenti come un efficace strumento per raccogliere consenso elettorale, non si deve dimenticare che «quando gli elettori votano, non guardano solo al loro onere impositivo, ma anche ai servizi a esso associati, che possono venire meno a causa di importanti perdite di gettito»¹⁸⁹.

Lo *spauracchio* del momento elettorale¹⁹⁰, però, potrebbe non esser sufficiente soprattutto alla luce di quanto detto in precedenza rispetto al «costo» politico della realizzazione della progressività – per noi sicuramente maggiore di quello, eventualmente, legato a una epifania circa la diminuzione della garanzia dei diritti fondamentali.

Ben più importante, invece, è il dettato costituzionale poiché l'eventuale introduzione di una *flat tax* per il reddito delle persone fisiche dovrebbe confrontarsi con quanto la Costituzione prevede in materia tributaria e di cui ci si è sopra occupati. L'imposizione, infatti, oltre a essere nel complesso progressiva, «deve essere equa. Se l'equità è violata, è violata la dignità; se l'equità è violata, è violata la libertà, articolazione e polmone della dignità»¹⁹¹.

Per queste ragioni, nel titolo del presente paragrafo, si è utilizzata la figura dell'ircocervo. È evidente, anche ai suoi più strenui sostenitori, che un sistema ad aliquota piatta per il reddito delle persone fisiche, adottato in modo integrale, sarebbe chiaramente incostituzionale. Del resto, come detto in precedenza, è la (oramai minima) progressività dell'Irpef a consentire di ritenere che il sistema tributario sia ancora rispettoso del secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione.

Una *flat tax* corretta, invece, ad avviso di parte della dottrina, non si porrebbe in contrasto con i principi generali dell'ordinamento se si prevedesse una progressività minimale garantita dalle esenzioni, anche in caso di intervalli degressivi¹⁹². I correttivi, inoltre, potrebbero consistere anche nella contestuale introduzione

¹⁸⁹ Ivi, p. 99.

¹⁹⁰ Per E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, 2006, cit., p. 7, «il problema del fisco è che è stato politicizzato da sindacati e da alcuni partiti politici e, anziché divenire tema di concordia, è divenuto tema di lotta politica».

¹⁹¹ A. Giovannini, *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 6, 2017, p. 2346.

¹⁹² A. Giovannini, *Proposte di riforma fiscale*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 6 luglio 2021, p. 4.

di altri strumenti impositivi, orientati a rafforzare la debole curva ascensionale delle aliquote. Simili interventi potrebbero comprendere imposte patrimoniali progressive o la revisione dei tributi sui trasferimenti o sulla produzione¹⁹³. Anche attraverso il sistema delle detrazioni nelle «zone di confine» fra gli scaglioni – quindi comunque necessari – potrebbe essere recuperata la costituzionalità dell'imposta¹⁹⁴.

A noi pare che, così ragionando, si cerchi di forzare tanto la *flat tax* quanto i principi generali in materia tributaria. L'articolo 53 della Costituzione non ci sembra si apra a una molteplicità di interpretazioni fra loro radicalmente diverse. Il fatto che per la Carta è sufficiente che il sistema tributario sia informato alla progressività, non significa che tale progressività possa essere in tutto e per tutto sminuita. L'attuale sistema di aliquote dell'Irpef che, come detto, prevede solamente tre scaglioni, se da un lato, di certo, non si può scientemente ritenere che realizzi la progressività, dall'altro non si può dire che realizzi neanche il passaggio alla *flat tax*. Almeno su questo è necessario essere concordi. L'imposta è «piatta» se l'aliquota è unica. Ulteriori modulazioni la rendono esclusivamente un ibrido.

Ora, se questa ibridazione fosse quantomeno utile, potremmo arrestarci qui. Il problema, invece, è che quanto si vuole realizzare costituisce comunque un peggioramento in senso proporzionale dell'attuale sistema, la cui legittimità, per chi scrive, è già sufficientemente dubbia.

Sarebbe quasi tacciabile di ipocrisia chi, ponendosi esclusivamente in antagonismo alla recente tendenza, si ergesse a paladino del precedente sistema, il quale, è necessario dirlo, neanche realizzava l'ideale di progressività scritto a chiare lettere nella Costituzione.

La (ennesima) nuova riforma dell'Irpef dovrebbe, invece, essere da stimolo per ragionare sulla legittimità del sistema impositivo o, quantomeno, per prendere atto del punto cui si è giunti. Dire che quattro aliquote realizzavano la progressi-

¹⁹³ Ivi, p. 5.

¹⁹⁴ Così P. Boria, *Un nuovo patto fiscale per l'Italia*, in *Rivista di Dottrina Fiscale*, 1, 2022, p. 301.

vità e che invece la riduzione a tre travolge il sistema non ci sembra possa essere sostenuto. Le modifiche all'Irpef appena introdotte, infatti, non rappresentano uno stravolgimento della situazione precedente, ma, anzi, sono in perfetta continuità con quanto si realizza da quattro decenni. Nuovamente, infatti, si mette mano all'imposta in un senso solo apparentemente progressivo¹⁹⁵ al punto che, nella medesima riforma, si prevedono dei (blandi) correttivi volti ad attenuarne il carattere in realtà proporzionale al fine, probabilmente, di conseguire quel «minimo» di progressività tale da evitare la scure della illegittimità costituzionale. Ci si riferisce, in particolare, alla decurtazione di un importo di 260 euro alla detrazione dall'imposta lorda per i contribuenti titolari di un reddito superiore a 50 mila euro¹⁹⁶, introdotta al fine di «mitigare» il vantaggio che loro spetterebbe in base alla riforma.

Una ulteriore novità alla quale si è fatto cenno in precedenza, è l'equiparazione della detrazione per reddito dal lavoro dipendente per pensionati e lavoratori. Alla luce di ciò, ora, la *no tax area* è fissata per entrambe le categorie a 8.500 euro.

Quando si fissa – tanto nell'attuale sistema quanto nel precedente – un limite al di sotto del quale vi è inesigibilità dell'imposta non si fa altro che occuparsi del minimo esistenziale del quale si è detto in precedenza. Questo, lo si ricorda, è funzionale a consentire al singolo la possibilità di finanziare con risorse proprie determinati livelli – per l'appunto, minimi – di godimento dei diritti sociali¹⁹⁷. Un minimo vitale, quindi,

¹⁹⁵ Le sole tre aliquote previste non possono essere altro che una mera apparenza di progressività.

¹⁹⁶ Nello specifico, la decurtazione va applicata alla detrazione spettante per: *a*) gli oneri la cui detraibilità è fissata nella misura del 19% dal citato Tuir o da qualsiasi altra disposizione fiscale, fatta eccezione per le spese sanitarie di cui all'articolo 15, comma 1, lettera *c*) del predetto Tuir; *b*) le erogazioni liberali a favore delle Onlus, delle iniziative umanitarie, religiose o laiche di cui all'articolo 15, comma 1.1; *c*) le erogazioni liberali in favore dei partiti politici di cui all'articolo 11 del decreto legge n. 149 del 2013, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 13 del 2014; *d*) le erogazioni liberali a favore degli enti del terzo settore di cui all'articolo 83, comma 1, primo e secondo periodo, del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del terzo settore); *e*) i premi di assicurazione per rischio eventi calamitosi di cui all'articolo 119, comma 4, quinto periodo, del decreto legge n. 34 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 77 del 2020.

¹⁹⁷ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., pp. 212-213.

da ricondurre alla equità dell'imposta¹⁹⁸, al di sotto del quale non vi sarebbe tributo ma scarnificazione della ricchezza¹⁹⁹.

La salvezza del minimo esistenziale attraverso il quale lo stesso contribuente possa finanziare un livello minimo di diritti sociali è, per noi, esemplificativa del fatto che il compito dello Stato – e quindi il rapporto fra diritti sociali e fiscalità generale – non sia quello di garantire l'essenziale alla sopravvivenza – cui farebbe fronte il singolo autonomamente – bensì quello di garantire la quota di prestazione sociale che serve a innalzare in concreto lo *standard* di vita, che serve, veramente, a emancipare dal bisogno.

Non far sopravvivere dei bisognosi, ma far vivere dei cittadini liberi.

Rispetto al minimo vitale, quindi, lo Stato non dovrebbe avere un obbligo di intervento, ma uno di astensione. Non dovrebbe intaccare, attraverso l'imposizione, quella quota minima di ricchezza.

È in ciò che, per noi, potrebbe anche essere vista una valenza «libertaria» dei diritti sociali. Uno Stato sociale che non sia costituito solo da pretese di prestazione, ma anche da pretese di esenzioni da parte dei soggetti passivi dell'imposizione²⁰⁰. È stato infatti notato da attenta dottrina che nel disegno costituzionale vi sarebbe già «una concretizzazione dell'intervento sociale in cui sarebbe possibile avvertire un certo superamento della contrapposizione tra la concezione liberale e la concezione sociale dei diritti fondamentali»²⁰¹. Per questa via, sarebbe possibile rinvenire nella libertà patrimoniale i presupposti costituzionali di un diritto caratterizzato da un contenuto sociale – in quanto finalizzato a una esistenza libera – e di una struttura analoga a quella delle libertà negative²⁰².

¹⁹⁸ Ricorda A. Giovannini, *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, cit., p. 2346, quanto domandava ironicamente Sandro Pertini: «Mi dica, in coscienza, lei può considerare veramente libero un uomo che ha fame, che è nella miseria, che non ha lavoro, che è umiliato perché non sa come mantenere i suoi figli ed educarli? Questo non è un uomo libero. Sarà libero di bestemmiare, di imprecare, ma questa non è libertà. La libertà senza giustizia sociale è una conquista vana».

¹⁹⁹ A. Giovannini, *Legalità ed equità: per un nuovo sistema impositivo*, cit., p. 2346.

²⁰⁰ L. Antonini, *Dovere tributario*, cit., p. 411.

²⁰¹ Ivi, p. 416.

²⁰² Ivi, p. 418.

La concezione appena citata del minimo esistenziale (leggasi *no tax area*) sarebbe, per noi, coerente con il sistema sociale delineato dalla Costituzione italiana poiché garantirebbe le fasce meno abbienti dalla diminuzione di protezione sociale derivante dal ridimensionamento del *Welfare* cui si assiste da decenni. Nella logica delle riforme degli ultimi decenni, invece, la previsione di un minimo al di sotto del quale non vi è imposizione è un correttivo volto a cercare di recuperare, per altre vie, la progressività del sistema. Questa, però, per definizione, non può essere tale se non è, per l'appunto, progressiva. Sembra a noi che una aliquota d'ingresso del 23% – presente tanto ora quanto nella disciplina previgente – non sia per nulla idonea a realizzare una forma di progressività coerente con l'impianto costituzionale. L'alternativa non deve necessariamente essere un sistema a progressività lineare continua come in Germania, ma, indubbiamente, la previsione di un minimo reddituale esente, anche se viene innalzato, non può essere in grado di compensare una prima imposizione pari a circa un quarto del reddito che immediatamente lo superi.

Sarebbe opportuno, quindi, attribuire al minimo vitale la funzione sua propria: assicurare al singolo una quota patrimoniale intangibile attraverso la quale soddisfare i propri bisogni primari.

Il minimo vitale non può essere lo strumento attraverso il quale recuperare la progressività perché non è questo il suo scopo e, per la sua natura, non sarebbe in grado di perseguirne altri. Il minimo è, per definizione, indiscriminato e omogeneo per tutti e, quindi, tipicamente non progressivo. Pensare che uno strumento non progressivo possa essere in grado di far assumere progressività a un sistema tributario è una concezione, se non sbagliata, quantomeno poco avveduta.

Le problematiche, poi, aumentano nel momento in cui si considera che attraverso uno strumento non adatto allo scopo si vuole far guadagnare progressività a una imposizione che, invece, si presenta di tutt'altra specie. La *flat tax*, nella sua teoria, dovrebbe, come detto, essere piatta. Correttivi di questo tipo volti a recuperare progressività, invece, oltre a non renderla piatta non la rendono neanche progressiva. Un ircocervo, dunque, comunque incostituzionale, che peraltro neanche realizza lo scopo della imposta *flat* per il quale si vorrebbe nuovamente mettere mano al sistema tributario.

L'unica via per poter realizzare effettivamente la *flat tax* in Italia sarebbe quella, per chi scrive non auspicabile, della riforma costituzionale del secondo comma dell'articolo 53, il quale, già per noi violato, non rappresenterebbe più un ostacolo alla definitiva trasformazione del sistema tributario. L'attuale sistema fiscale italiano, infatti, è già proporzionale o al più lievemente progressivo²⁰³, con la sola Iva che vale circa un terzo del gettito complessivo. Di conseguenza «o si potenzia la progressività, come in una considerazione sostanzialistica e non leguleia è doveroso auspicare per il rispetto dovuto alla Carta; oppure si confessa chiaramente di volerla uccidere una volta per tutte»²⁰⁴, iniziando però da una riforma costituzionale e non da ibridi mal riusciti. Come è stato efficacemente detto, «non si può pensare di utilizzare un albero per sua natura storto – la *flat tax* – per raddrizzare l'intera foresta. Due storture si sommano, non si annullano»²⁰⁵.

Sarebbe paradossalmente meglio riformare la Costituzione e cancellare da essa la progressività piuttosto che violarla come si fa oramai da anni. In questo modo, perlomeno, reputando necessaria la sua eliminazione per realizzare una riforma tributaria, si riconoscerebbe al principio la coerenza che merita e che viene invece negata dalle continue elusioni.

Chiaramente, quanto detto è una provocazione giacché, per noi, sarebbe realmente meglio attuare il secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione e non porsi come se non esistesse. Una provocazione però necessaria per interrogarsi sull'attuale rispetto del principio di progressività. Non ci sembra, infatti, che, a Irpef invariata, si possa dire che il sistema tributario sia improntato al principio di progressività; tanto da un punto di vista di utilizzazione dell'imposta già come strumento di perequazione, quanto dal punto di vista, più evidente, del gettito.

Troppe e troppo eterogenee sono le imposte proporzionali nel sistema e sulla loro sorte, nel caso di previsione effettiva di una imposizione piatta, è interessante ragionare.

²⁰³ Dai dati disponibili per il 2022 emerge che il gettito derivante da Iva, Ires ed accise varie è già superiore a quello derivante dall'Irpef.

²⁰⁴ A. Giovannini, *La strada stretta della flat tax*, in *Corriere Tributario*, 26, 2018, p. 2010.

²⁰⁵ Ivi, p. 2010.

6. *Hic sunt dracones*: ovvero le ignote conseguenze di un sistema solo proporzionale

Dovrebbe oramai essere chiaro che per chi scrive l'attuale sistema tributario non possa dirsi improntato alla progressività e che una eventuale riforma peggiorativa non farebbe che aggravare una situazione per noi già ai limiti della legittimità costituzionale. Ciò, però, non esclude che ci si possa interrogare sulle conseguenze dell'adozione della *flat tax*, magari addirittura di una sua versione senza (pseudo)correttivi e quindi veramente piatta e proporzionale.

Nel caso in cui una simile evenienza si verificasse potremmo dire, senza timore di essere revocati in dubbio, che il sistema tributario non sarebbe più improntato alla progressività. Ci troveremmo, infatti, in un sistema nel quale tutte le imposte principali sarebbero marcatamente proporzionali. In siffatta ipotesi, a Costituzione invariata, inevitabilmente dovremmo aspettarci una reazione che, nel nostro ordinamento, non potrebbe che provenire dalla Corte costituzionale.

A nostro avviso, però, la Consulta si troverebbe di fronte a un nodo, per noi, difficile da sciogliere. In dottrina, infatti, si ritiene che le imposte dirette siano, per loro natura, le uniche a essere strutturabili secondo progressività e, di conseguenza, si affida la garanzia della residua progressività del sistema all'Irpef²⁰⁶. Alla luce di ciò si dovrebbe pensare che sarebbe la *flat tax* l'oggetto prediletto di una eventuale dichiarazione di incostituzionalità da parte della Corte. Quanto appena detto è sicuramente vero, ma per noi il ruolo di «garante della progressività» che tradizionalmente è affidato all'imposta sul reddito delle persone fisiche è figlio, per l'appunto, più della tradizione che di una oggettiva impossibilità di rintracciare altrove la progressività.

Si proverà subito a chiarire meglio il concetto.

In un ipotetico sistema caratterizzato da sole imposte proporzionali, dovremmo veramente interrogarci sul fatto se alcune di esse siano «più incostituzionali» di altre. In termini diversi, sarebbe necessario (e sufficiente) ricondurre a progressività la sola Irpef per far recuperare la progressività all'intero sistema?

²⁰⁶ F. Pallante, *Per una rivoluzione tributaria*, cit., pp. 12, 17.

La risposta a questo interrogativo, alla luce dei decenni in cui la garanzia della progressività è stata rimessa a questo tributo, dovrebbe senz'altro essere di segno positivo.

Per noi, però, e lo si è detto più volte, l'attuale Irpef è solamente una lontana parente della sua versione del 1973 e, come premesso, ciò fa sì che anche l'attuale sistema, indipendentemente da una sua eventuale e ulteriore riforma, non possa dirsi sicuramente progressivo.

È altrettanto vero, però, che l'esistenza di una Irpef (poco) progressiva ha consentito alla Corte costituzionale di fare salve, come visto sopra, altre imposte fisse o proporzionali. Nel caso in cui dovesse divenire proporzionale anche l'Irpef il discorso dovrebbe necessariamente essere diverso. Non vi sarebbero più imposte progressive e una reazione si farebbe necessaria.

A questo punto, sarebbe da pensare che, in una simile situazione, la (pressoché certa) incostituzionalità colpirebbe l'imposta piatta sul reddito delle persone fisiche, in particolare nel caso in cui, una volta avvenuta la riforma, fosse proprio la *flat tax* la prima imposta sottoposta al controllo della Corte costituzionale.

Cosa accadrebbe, però, nel caso in cui la prima questione post-riforma riguardasse l'Ires o, addirittura, l'Iva? Dal nostro punto di vista, la decisione non potrebbe che essere di senso analogo. Le due imposte appena citate andrebbero dichiarate incostituzionali, nonostante la loro tradizionale natura proporzionale.

Questo deve spingerci a riflettere sulla possibilità di riformare già ora in senso progressivo le due imposte che assieme all'Irpef garantiscono la quota assolutamente prevalente delle entrate pubbliche.

Per quanto riguarda l'Ires, trattandosi di un'imposta diretta, non sarebbe complesso applicare anche alle persone giuridiche gli stessi schemi previsti per le persone fisiche, auspicabilmente in un'ottica veramente progressiva.

Più complesso, almeno per tradizione, rendere invece progressiva un'imposta indiretta quale l'Iva. In questo caso, infatti, non vi è una produzione di reddito da colpire, direttamente, alla fonte. Le difficoltà legate al fatto che l'Iva si sia sempre presentata quale imposta proporzionale non sembrano però insuperabili, o, perlomeno, non ci sembrano più insuperabili. È infatti chiaro che una imposizione fissa e proporzionale sul valore aggiunto si presti

a un utilizzo più «semplice»; anche rispetto al fatto che si tratta di un'imposta che, in ultima analisi, si ripercuote a cascata sul prezzo pagato dal consumatore finale del bene ultimo. L'Iva, però, è un'imposta legata al valore aggiunto in ciascuna delle fasi di trasformazione del prodotto e, al fine di evitare una duplicazione d'imposta, colpisce solo il valore aggiunto attraverso un incremento del prezzo, potremmo dire, netto del bene. Così, il costo del bene risente di una quota determinata dalla aliquota che viene versata al venditore dall'acquirente, con l'obbligo di versamento in capo al primo della differenza fra l'Iva percepita e l'Iva pagata a sua volta da questi a un eventuale fornitore precedente.

Ciò che per noi rileva maggiormente è la possibilità di rendere l'imposta progressiva a valle, al momento dell'ultima commercializzazione del bene. Per perseguire questo fine, si potrebbe immaginare un differente calcolo dell'Iva fra le fasi della produzione e trasformazione e quella della definitiva commercializzazione a un soggetto che non alienerà più a sua volta il bene ad altri in quanto consumatore finale.

Seguendo questa prospettiva, quindi, si potrebbe immaginare di recuperare in via trasversale la progressività nelle varie fasi della produzione attraverso la previsione di un numero di aliquote sensibilmente maggiore delle sole tre attuali legate a una più completa differenziazione delle varie categorie merceologiche. Per quanto riguarda invece l'Iva di cui sopporta il costo il consumatore finale al momento dell'acquisto del bene trasformato, potrebbe immaginarsi una differenziazione non più legata al settore merceologico, bensì alla capacità reddituale dell'acquirente. Quanto detto potrebbe apparire estremamente complesso, ma, per noi, realizzare ciò nell'epoca in cui viviamo non richiederebbe particolari aggravii. Si potrebbe infatti immaginare un sistema di differenziazione delle aliquote legato all'Isee, il quale è un indicatore reddituale oramai ampiamente utilizzato. In questo modo, al momento dell'acquisto, il consumatore finale avrebbe la possibilità di scegliere fra due alternative: pagare esibendo il tesserino sanitario – al quale legare l'Isee nelle stesse modalità delle esenzioni sanitarie – oppure decidere di pagare quanto acquistato con una aliquota potenzialmente anche particolarmente elevata, sicuramente superiore alla più alta delle attuali.

Quanto detto potrebbe senz'altro scontare una eccessiva semplificazione di questioni ben più complesse, ma, dal nostro punto di vista, può rappresentare uno stimolo per riflettere sulla presunta ineluttabile proporzionalità di alcune imposte.

Non sembra, però, utopico auspicare una vera rivoluzione tributaria che si inserisca sulla scia di quanto compiuto all'inizio degli anni '70 e che abbia quale proprio presupposto non i favori elettorali, ma il testo della Costituzione. Dall'analisi compiuta in precedenza, infatti, a nostro avviso, emerge in modo netto la tendenza che la Costituzione avrebbe voluto avesse il sistema tributario. Il fatto che la Carta si *accontenti* di un sistema «informato» alla progressività non può essere ritenuto un elemento idoneo a legittimare le riforme degli ultimi decenni.

Come visto, il fine di emancipazione dal bisogno permea l'intero testo costituzionale e si accompagna al sistema tributario non solo per la progressività. La riconduzione già del dovere tributario ai doveri inderogabili di solidarietà è, infatti, un approdo che, solo, è in grado di caratterizzare in un senso, per l'appunto, solidale l'intera imposizione, e non può esservi solidarietà senza una differenziazione – progressiva rispetto agli averi – del peso sopportato da ciascuno.

Non va ritenuto, quindi, che solamente il secondo comma dell'articolo 53 sia l'argine costituzionale al dilagare della proporzionalità delle imposte. È l'intera Carta a esserlo e sono in particolare gli articoli 2 e 3, che collocano il cittadino-contribuente all'interno della società e prevedono specifici compiti per questo e per la Repubblica, a disegnare un quadro di liberazione dai bisogni di cui il tributo progressivo è, come detto, sia un mezzo immediato di riduzione delle diseguaglianze che uno strumento attraverso il quale finanziare la spesa pubblica, fra cui, in particolare, la spesa necessaria alla garanzia e alla attuazione dei diritti sociali. Non va neanche ritenuto, però, che solamente un potenziamento della progressività possa essere la via da seguire. Se non intesa in modo generalizzato, infatti, la progressività sarebbe da perseguire esclusivamente per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Da ormai molti anni, però, la via seguita dal legislatore, al fine di provare ad arginare l'evasione in determinati ambiti²⁰⁷, è stata quella di creare nuovi regimi fiscali alternativi e

²⁰⁷ In modo particolare, la introduzione dell'opzione per la cedolare secca nelle

separati fra loro, con il risultato di escludere sempre più redditi da quelli assoggettabili all'Irpef. Solamente per citare le più note sostituzioni, infatti, basti pensare alla cedolare secca sulle locazioni, all'imposta sostitutiva su interessi e premi di obbligazioni di Stato, all'imposta sostitutiva sulle assicurazioni per la vita e, soprattutto, al regime forfettario per i lavoratori autonomi. È proprio dalla combinazione fra la moltiplicazione dei regimi fiscali e la erosione della progressività che, peraltro, derivano le maggiori distorsioni allo schema di sistema tributario che, per noi, prevede la Costituzione. La possibilità di *sottrarre* redditi all'imponibile Irpef²⁰⁸, infatti, determina un effetto addirittura paradossale. Non solo si riducono le aliquote e si restringe la forbice fra la minima e la massima, ma si consente, anche, di escludere dall'imponibile Irpef determinati redditi, i quali, anziché concorrere al raggiungimento di un determinato scaglione, vengono invece assoggettati a una aliquota fissa e piatta, tendenzialmente inferiore anche alla aliquota d'entrata dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Ciò determina una tensione fra imposte sostitutive e Costituzione, che, del resto, è rilevata anche dalla Corte costituzionale, la quale, nella sentenza n. 10 del 2015, ha affermato che «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione»²⁰⁹.

Il risultato di ciò, chiaramente, è la frammentazione dei redditi di un solo contribuente, il quale, lecitamente, tenderà verso la ricerca del proprio *ottimo*. Un simile risultato, però, come altrettanto chiaro, può essere conseguito esclusivamente da contribuenti che abbiano la disponibilità di redditi ulteriori o diversi rispetto a quelli da lavoro dipendente, con l'effetto, per noi costituzionalmente inaccettabile, di equiparare fra loro situazioni affatto diverse e, nello specifico, assoggettare contribuenti complessivamente più ricchi a una imposizione – nel migliore

locazioni a fine abitativo, come chiarito anche nella Relazione illustrativa al decreto legislativo 23/2011, è stata determinata dalla volontà di recuperare, attraverso una semplificazione tributaria, quote di reddito che altrimenti sarebbero sfuggite alla tassazione.

²⁰⁸ Sottrazione, si badi, lecita in quanto legata alla imposizione del reddito attraverso altra imposta sostitutiva.

²⁰⁹ Corte costituzionale, sentenza n. 10/2015, Considerato in diritto, par. 6.2.

dei casi – analoga a quella di contribuenti con redditi (anche molto) inferiori ma derivanti esclusivamente da lavoro dipendente soggetto all'Irpef.

Siamo consapevoli che, come detto anche prima, riformare il sistema tributario in senso progressivo abbia un costo politico²¹⁰, ma non possiamo accettare che questo costo sia insuperabile, soprattutto perché «pagarlo» significherebbe attuare un principio costituzionale e già solo questo, per noi, lo renderebbe non solo sopportabile, ma anche doveroso.

²¹⁰ A. Fedele, *Diritto tributario (principi)*, cit., p. 458.