

Diseguaglianze e obblighi contributivi

(Matteo Losana)

Convegno annuale dell'Associazione "Gruppo di Pisa"

Campobasso, 19-20 giugno 2015

Versione provvisoria

SOMMARIO: 1. Delimitazione dell'indagine - 2. La torsione «solidaristica» impressa dalla Costituzione all'obbligazione tributaria - 3. Il progressivo indebolimento della «torsione solidaristica» del dovere di contribuzione fiscale. Il ruolo della giurisprudenza costituzionale - 4. La capacità contributiva come criterio fondamentale di giustizia tributaria che opera sia verso il basso (garantendo chi, in concreto, non è in grado di sopportare l'imposizione), sia verso l'alto (obbligando chi, in concreto, è comunque in grado di sopportare il sacrificio economico).

1. Delimitazione dell'indagine.

Il tema che mi è stato assegnato – coinvolgendo il principio di uguaglianza - si presta a essere indagato sotto diversi «punti di vista». Innanzitutto, l'indagine può essere condotta focalizzando l'attenzione sull'*oggetto* in riferimento al quale, in campo tributario, il problema dell'uguaglianza assume rilievo (problema sintetizzabile nella domanda: «uguaglianza in che cosa?»¹). In questa prospettiva, le disuguaglianze che assumono rilievo sono – essenzialmente - quelle riguardanti: la distribuzione della ricchezza (intesa, genericamente, come grandezza rappresentativa della «forza economica» del soggetto)² e – in ragione

¹ Così N. Bobbio, *Eguaglianza e libertà*, Einaudi, Torino, 1995, 3.

² Un recente studio ha messo in luce come – soprattutto dai primi anni '80 del secolo scorso – la diseguaglianza nei redditi delle persone in età lavorativa sia progressivamente aumentata. Mentre a metà degli anni '80 il reddito medio del 10% della popolazione attiva più ricca era di circa otto volte superiore a quello del 10% della popolazione attiva più povera, nel 2008 la parte più ricca della popolazione poteva vantare un reddito medio di dieci volte superiore a quello della parte più povera (cfr. il rapporto OCSE *Divided We Stand: Why Inequality Keeps Rising* (2011), consultabile all'indirizzo internet www.oecd.org e, in particolare, la nota sull'Italia). La stessa tendenza può essere colta osservando l'andamento dell'indice di Gini (l'indice che misura – su di una scala da zero a uno - le disuguaglianze nella distribuzione dei redditi disponibili). In Italia, detto indice è costantemente cresciuto dagli anni ottanta del secolo scorso al primo decennio degli anni 2000, attestandosi oggi su valori (0,352) paragonabili a quelli del Regno Unito e non lontani da quelli degli Stati Uniti (paesi nei quali, per tradizioni culturali e giuridiche, la funzione redistributiva del sistema dovrebbe essere, almeno in linea di principio, meno pronunciata). Al riguardo cfr. lo studio commissionato dall'UE a ricercatori di diverse università europee intitolato *Gini-growing inequalities' impacts*, consultabile all'indirizzo internet www.gini-research.org, spec. il *Country report for Italy*, 11, dove si evidenzia come l'indice Gini sia passato dal valore di 0,337 degli anni '80 del secolo scorso al valore di 0,352 degli anni

del criterio di «progressività» cui deve ispirarsi il nostro sistema tributario³ – la distribuzione del carico fiscale tra i diversi livelli di ricchezza; la distribuzione del carico fiscale tra i possibili oggetti del potere impositivo (e cioè tra i possibili indici di «capacità contributiva»: patrimonio, redditi di lavoro e delle imprese, rendite finanziarie..⁴). L'indagine intorno al “problema” dell'uguaglianza in

duemila (oramai non troppo distante dal valore di 0,38 degli Stati Uniti). L'indice italiano è oggi superiore a quello rappresentativo della media OCSE corrispondente a un valore di 0,30.

³ Sull'indebolimento del carattere progressivo del nostro sistema tributario (o, quantomeno, delle imposta che – pur lungo tempo – ha caratterizzato il nostro sistema fiscale) cfr. F. Gallo, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, consultabile all'indirizzo internet www.astrid-online.it, 3, e, in una versione più sintetica, in *Politiche sociali*, n. 2, 2014, 221 e segg. il quale parla esplicitamente di un vero e proprio «cambiamento radicale» delle politiche fiscali, testimoniato dalla «crisi del modello originario dell'imposta personale sui redditi intesa come imposta generale, cumulativa e progressiva». Come noto, nel corso degli anni detta imposta – introdotta con il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 (recante *Istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*) e cioè negli anni in cui il consenso intorno all'attuazione legislativa della Costituzione era piuttosto diffuso (sulla periodizzazione della storia costituzionale cfr. M. Dogliani, *Il sistema costituzionale*, in M. Firpo – N. Tranfaglia – P.G. Zunino, *Guida all'Italia contemporanea*, Vol. II, *Istituzioni politiche e forme di governo*, Garzanti, Milano, 1998, 57 e segg.; L. Paladin, *Per una storia costituzionale dell'Italia repubblicana*, il Mulino, Bologna, 2004, 73 e segg.) - ha visto diminuire non solo la propria centralità nel sistema tributario, ma anche il suo carattere progressivo, attraverso una costante riduzione degli scaglioni e delle aliquote. La struttura originaria dell'imposta prevedeva 32 scaglioni di reddito e altrettante aliquote (la più bassa, per redditi fino a 2 milioni di lire, al 10%; la più alta, per redditi superiori ai 500 milioni di lire, al 72%); la struttura attuale della medesima imposta, così come modificata dai numerosi interventi legislativi che si sono succeduti, prevede solamente più cinque scaglioni di reddito e altrettante aliquote (la più bassa, per redditi fino a 15.000 euro, al 23%; la più alta, per redditi superiori ai 75.000 euro, al 43%). Per un giudizio critico sul carattere redistributivo dell'imposta cfr. S. Pellegrino, *Struttura ed effetti redistributivi dell'imposta personale italiana: il confronto 2000 – 2005*, in *Economia Pubblica*, fasc. 1-2, 2007, 99 e segg.; Id., *Irpef 2007: una redistribuzione (quasi) irrilevante?*, in *Working paper* n. 584 – gennaio 2007 della Società italiana di economia pubblica, consultabile all'indirizzo internet www.siepweb.it.

La perdurante tensione tra concezione «progressiva» oppure «proporzionale» dell'imposizione è ulteriormente testimoniata dal dibattito intorno alla semplificazione dell'imposta personale sui redditi attraverso l'introduzione, anche nel nostro ordinamento, di una tassa unica con aliquota fissa per tutti i contribuenti (*flat tax*) che limiti, dunque, la progressività dell'imposta al solo versante delle agevolazioni. Al riguardo cfr. Cfr. R. Schiavolin, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. n. 1, 2006, 291 e segg.; Id., *Il principio di «progressività del sistema tributario»*, in L. Perrone e C. Berlini (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, 161. Sulla legittimità delle agevolazioni fiscali, intese quale strumento necessario a regolamentare le ipotesi di ridotta capacità contributiva cfr. L. Einaudi, *Esistono vere esenzioni d'imposta?*, in *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1940, 113; F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi* (voce), in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., Vol. I, Utet, Torino, 1987, 63 e segg.; F. Moschetti – R. Zennaro, *Agevolazioni fiscali* (voce), in *Digesto*, IV ed., Vol. I, Utet, Torino, 1988, 84 e segg. Per un quadro delle diverse opinioni della dottrina cfr. S. La Rosa, *Esenzioni e agevolazioni tributarie* (voce), in *Enc. Giur.*, Vol. XIII, Roma, 1989, 1 e segg.; G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, 177 spec. nota n. 11.

⁴ Cfr., anche per qualche considerazione in merito alle difficoltà di colpire, nell'ambito di un mercato finanziario oramai globalizzato, le grandi rendite finanziarie, F. Gallo, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, cit., 3. Per quanto riguarda l'imposizione sulle rendite finanziarie si segnala, peraltro, il recente d.l. n. 66 del 2014 che ha ulteriormente

campo tributario può essere altresì condotta focalizzando l'attenzione sui *soggetti* gravati dall'obbligazione tributaria (il problema è, in questo caso, sintetizzabile nella domanda: uguaglianza *tra chi?*⁵). In questa prospettiva, le disuguaglianze che assumono rilievo sono – essenzialmente – quelle riguardanti la distribuzione del carico fiscale tra le diverse *categorie* di contribuenti⁶ (disuguaglianze che – a causa dei recenti interventi legislativi “emergenziali”, imposti dai vincoli al bilancio stabiliti dalle istituzioni sovranazionali e previsti, oggi, anche dalla Costituzione – paiono sempre più numerose⁷).

innalzato l'aliquota sugli investimenti finanziari (esclusi gli investimenti in titoli di stato) portandola, con decorrenza dal 1° luglio 2014, al 26%.

⁵ Così N. Bobbio, *Eguaglianza e libertà*, cit., 3.

⁶ Cfr. A. Barbera, *La sentenza relativa al blocco pensionistico: una brutta pagina per la Corte*, in *Rivista AIC*, n. 2, 2015, 2 il quale, commentando la recente giurisprudenza costituzionale in materia di sacrifici economici chiesti dal legislatore a talune categorie di contribuenti per fronteggiare la crisi dei conti pubblici, osserva: «quattro categorie – i pensionati, i dipendenti pubblici non contrattualizzati, i magistrati e i contribuenti – quattro diversi regimi nella distribuzione dei sacrifici».

⁷ Il riferimento è al principio di «equilibrio di bilancio», introdotto nell'art. 81, comma 1, della Costituzione dall'art. 1 della l. cost. 20 aprile 2012, n. 1. Con riferimento al carattere emergenziale dei recenti interventi in materia tributaria si vedano i numerosi decreti-legge volti a fronteggiare la crisi dei conti pubblici attraverso tributi (o comunque interventi ritenuti, dalla giurisprudenza costituzionale, di natura tributaria) di carattere straordinario. Con riguardo alla manovra attraverso cui l'Italia rientrò nei parametri fissati dal trattato di Maastricht cfr. l'art. 7 del d.l. 11 luglio 1992, n. 333 (recante, *Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica*), così come sostituito dalla legge di conversione 8 agosto 1992, n. 359, che prevedeva un'imposta straordinaria sui depositi bancari e postali, tramite una ritenuta del sei per mille sull'ammontare dei medesimi alla data del 9 luglio 1992 (imposta ritenuta dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 143 del 1995, non lesiva dei principi costituzionali in materia tributaria). In tempi più recenti e con riguardo alla crisi economico-finanziaria degli ultimi anni, cfr. l'art. 9, comma 2, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (recante, *Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*), convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, che ha stabiliva (per il triennio 2011-2013) la riduzione dei trattamenti economici più elevati dei dipendenti pubblici (intervento dichiarato illegittimo dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 223 del 2012); l'art. 18, comma 22-bis, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (recante, *Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*), convertito con modificazioni dalla l. 15 luglio 2011, n. 111, così come modificato dal successivo d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, (recante, *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*), convertito, con modificazioni, dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214, che istituiva (per il periodo 1° agosto 2011 – 31 dicembre 2014) un contributo di perequazione a carico dei trattamenti pensionistici più elevati (contributo dichiarato illegittimo dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 116 del 2013); l'art. 2 del d.l. 13 agosto del 2011, n. 138, (recante, *Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e lo sviluppo*), convertito con modificazioni dalla l. 14 settembre 2011, n. 148, che ha istituito (per il triennio 2011-2013) un contributo di solidarietà del 3% per i redditi superiori ai 300.000,00 euro lordi annui; l'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112 (recante, *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*), convertito con modificazioni dalla l. 6 agosto 2008, n. 133, che aveva stabilito un prelievo aggiuntivo all'imposta sul reddito delle società pari al 5,5% da applicarsi alle imprese operanti in determinati settori, tra cui la commercializzazione di benzine, petroli, gas e oli lubrificanti che avessero conseguito ricavi superiori ai 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente (prelievo aggiuntivo dichiarato incostituzionale dalla Corte con la sentenza n. 10 del 2015).

Assumendo quest'ultimo punto di vista - e limitando l'indagine ai precetti costituzionali che più direttamente disciplinano la distribuzione "orizzontale" degli obblighi contributivi - il profilo sul quale vorrei concentrare l'attenzione riguarda il rapporto tra il principio secondo cui «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» (contenuto nell'art. 53, comma 1, della Costituzione)⁸ e il principio di uguaglianza formale (sancito, invece, dall'art. 3, comma 1, della nostra Costituzione). In particolare, esplicitando la tesi di fondo delle considerazioni che seguono, vorrei provare a mettere in luce come la tendenza sempre più accentuata della Corte costituzionale a interpretare l'art. 53, comma 1, Cost. "alla luce" dell'art. 3, comma 1, della Costituzione contribuisca, da un lato, a «svalutare» il significato profondo e innovativo del precetto costituzionale che ha codificato il dovere di contribuzione fiscale (la dottrina, al riguardo, ha parlato di vera e propria «interpretazione abrogante»⁹); dall'altro lato, a occultare il significato originario (e fortemente polemico nei confronti dei privilegi personali) del principio di uguaglianza formale.

2. La torsione «solidaristica» impressa dalla Costituzione all'obbligazione tributaria.

E' opinione diffusa, in dottrina¹⁰, che nel primo comma dell'art. 53 della nostra Costituzione, trovino riconoscimento due distinti principi, apparentemente confliggenti: da un lato, l'«interesse fiscale» (inteso quale interesse dello Stato al reperimento delle risorse economiche necessarie a svolgere le proprie funzioni), dall'altro lato il criterio, cui abbiamo già accennato, della «capacità contributiva» (in ragione del quale l'obbligo generalizzato del concorso alle spese pubbliche deve essere commisurato alla "forza economica" del soggetto cui viene chiesto il sacrificio patrimoniale). Nell'«interesse fiscale» si sostanzia – con specifico riguardo alla materia tributaria – la «sovranità» (in questo caso fiscale) dello Stato e, dunque, la sua supremazia nei confronti dei contribuenti (principio che, se portato alle sue estreme conseguenze, vedrebbe la potestà impositiva priva di

⁸ Non mi soffermerò dunque, se non marginalmente, sul criterio di progressività del sistema tributario, previsto - come noto - dal secondo comma del medesimo articolo.

⁹ Così F. Moschetti, *Profili generali*, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, 10.

¹⁰ Cfr. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996, 244 il quale parla dell'art. 53 della Costituzione come di un «Giano bifronte». Per questa osservazione cfr. altresì P. Boria, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 57; Id., *L'interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002, 204 e segg.; F. Moschetti, *Capacità contributiva* (voce), in *Enc. Giur.*, Vol. V, 3 e segg.; Id., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, 20; R. Tipke, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Il Fisco*, 1996, 7204;

limiti sostanziali¹¹). Nel riferimento esplicito alla «capacità contributiva» si sostanzia, invece, l'esigenza di *garantire* i diritti individuali (e il diritto di proprietà in particolare) dall'arbitrio dell'organo investito della potestà impositiva (sia questo il monarca, oppure il legislatore rappresentativo¹²). La «capacità contributiva» – nella misura in cui non sia degradata a principio meramente programmatico, la cui attuazione spetta esclusivamente al legislatore¹³ – rappresenta dunque, insieme al carattere «progressivo» del sistema tributario, il criterio di giustizia che la nostra Costituzione ha individuato (tra le diverse «norme di giustizia» astrattamente ipotizzabili¹⁴) per la distribuzione del carico fiscale tra i soggetti gravati dall'obbligo contributivo. Secondo un'autorevole ricostruzione¹⁵, il menzionato profilo garantista dell'obbligazione tributaria avrebbe radici remote: (i) innanzitutto, nella dottrina giusnaturalistica del Medio Evo e, soprattutto, nel pensiero di Tommaso d'Aquino (il quale introduce, nella sua riflessione intorno alle ragioni causali dell'imposta, la “*causa formalis*”, intesa come attitudine individuale a concorrere alle spese necessarie a finanziare opere di interesse generale¹⁶); (ii) in secondo luogo, nella riflessione giusnaturalistica anglosassone e, in particolare, nel pensiero di Locke (che colloca la potestà impositiva in una posizione comunque «servente» rispetto alla libertà individuale

¹¹ Cfr. G. Falsitta, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 92, il quale – con riferimento a questa prospettiva e richiamando la definizione di Bartolo da Sassoferrato – parla del tributo come di un «sacrificio economico fondato solo e sempre su un rapporto di potere incondizionato e incontrollabile tra il sovrano e ciascun suddito». Sulla concezione «statualista» dell'obbligazione tributaria (tramandata dalla riflessione giuridica tedesca), cfr. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 32 il quale osserva come, nella ricostruzione di Gerber del rapporto impositivo, siano «sinteticamente presenti tutte le coordinate della configurazione che il rapporto tributario venne ad assumere all'interno della *Staatsrechtslehre* dell'epoca. Configurazione che assumerà *nuances* diverse a seconda dei vari autori, ma che in ogni caso appare sempre caratterizzata dalla precedenza di fatto attribuita nella relazione tra interesse individuale e interesse dello Stato, o tra libertà e potere pubblico, al secondo termine rispetto al primo».

¹² Sulla «funzione garantista» dell'art. 53, comma 1, Cost. cfr. F. Moschetti, *Capacità contributiva* (voce), cit., 3; G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1967, 370.

¹³ Si tratta della prospettiva suggerita dagli Autori che, all'indomani dell'entrata in vigore della Costituzione, hanno inteso la capacità contributiva essenzialmente come «scatola vuota» (cfr. G. Balladore Pallieri, *La nuova Costituzione italiana*, Giuffrè, Milano, 1948, 63 e segg.; A.D. Giannini, *I rapporti tributari*, in *Commentario sistematico alla Costituzione italiana* diretto da P. Calamandrei e A. Levi, Vol. I, Firenze, 1950, 273 e segg.).

¹⁴ Cfr. H. Kelsen, *Das Problem der Gerechtigkeit*, trad. it. *Il problema della giustizia*, Einaudi, Torino, 1998, 15 e segg. Al riguardo cfr. F. Moschetti, *Capacità contributiva* (voce), cit., 2, il quale individua nella «capacità contributiva» il criterio di giustizia affermatosi in campo tributario.

¹⁵ Cfr. G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 762 e segg.

¹⁶ Cfr., al riguardo, G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, cit., 793 e segg.

e, soprattutto, al diritto di proprietà¹⁷). Il profilo garantista dell'obbligazione tributaria avrebbe, successivamente, trovato esplicito riconoscimento positivo prima nell'art. 13 della *Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino* del 1789 e poi – per quanto riguarda il nostro ordinamento – nell'art. 25 dello Statuto Albertino¹⁸. In questa prospettiva, il criterio della «capacità contributiva» e l'«interesse fiscale» rappresentano, entrambi, il precipitato di una plurisecolare tradizione giuridico-filosofica e non, dunque, il tratto distintivo e più marcatamente innovativo della norma costituzionale. Pertanto, il significato veramente innovativo dell'art. 53 della nostra Costituzione deve essere cercato altrove.

Si è così affacciata l'idea che il tratto caratterizzante l'art. 53 della Costituzione risieda nell'impronta «solidaristica» impressa dal menzionato articolo costituzionale all'obbligazione tributaria¹⁹. L'articolo in esame non rappresenta una disposizione avulsa dalle altre norme costituzionali: essa – in ragione di una lettura sistematica delle disposizioni costituzionali – deve essere posta in stretto collegamento con l'art. 2 della Costituzione (che richiama i doveri «inderogabili» di solidarietà anche economica) e l'art. 3, comma 2, Cost. (che sancisce, invece, il principio di uguaglianza sostanziale)²⁰. Collocando

¹⁷ Così P. Boria, *Art. 53*, in R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, Vol. I, Utet, Torino, 2006, 1056. Sul pensiero di Locke cfr., altresì, Id., *L'interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002, 26 e segg. Sulla concezione «garantista» dell'obbligazione tributaria (tramandata dalla tradizione giuridico-filosofica anglosassone) cfr. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 36, secondo il quale «nel contesto della giuspubblicistica anglosassone [...] i presupposti concettuali della teoria tedesca della autolimitazione dello Stato appaiono capovolti: essendo i diritti individuali considerati tendenzialmente come un *prius* rispetto al potere dello Stato, l'obbligazione tributaria non può che nascere come effetto di un atto di *autoimposizione* da parte degli stessi titolari di quei diritti».

¹⁸ L'art. 13 della Dichiarazione francese dell'89 recita: «Per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese d'amministrazione, è indispensabile un contributo comune: esso deve essere ugualmente ripartito fra tutti i cittadini in ragione delle loro capacità». L'art. 25 dello Statuto Albertino, invece, recitava: «Essi [e cioè i regnicoli] contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato». Il testo dei menzionati documenti può essere consultato presso l'*Archivio di diritto e storia costituzionali* (curato dal Prof. Mario Dogliani) e consultabile all'indirizzo internet www.dircost.unito.it.

¹⁹ Al riguardo cfr. F. Moschetti, *Capacità contributiva* (voce), cit., 3; Id., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 39 e segg.; A. Fedele, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva»*, *ivi*, spec. 10; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, Giuffrè, Milano, 2011, 5 e segg.; F. Giuffrè, *I doveri di solidarietà sociale*, in R. Balduzzi – M. Cavino – E. Grosso – J. Luther (a cura di), *I doveri costituzionali: la prospettiva del Giudice delle leggi*, Atti del Convegno di Acqui Terme – Alessandria, svoltosi il 9-10 giugno 2006, Giappichelli, Torino, 2007, 32 e segg.

²⁰ Per la lettura sistematica della disposizione costituzionale che sancisce il dovere di contribuzione fiscale accolta nel testo cfr. F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 40; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 8 e segg. L'interpretazione sistematica dell'obbligazione tributaria conduce a quella lettura dell'«interesse fiscale» che è stata definita «progressista» (così P. Boria, *L'interesse*

l'obbligazione tributaria nell'orizzonte della solidarietà, la nostra Costituzione segna, quindi, una profonda discontinuità rispetto all'esperienza statutaria. Sintetizzando riflessioni della dottrina invero molto articolate, la «torsione solidaristica» dell'obbligazione contributiva imposta dall'interpretazione sistematica richiamata può essere osservata sotto tre distinti punti di vista:

1) innanzitutto, nell'ordinamento costituzionale il soggetto «portatore» dell'«interesse fiscale» (come precedentemente definito) non può più essere identificato nello Stato-apparato, bensì nello Stato-comunità (intesa, peraltro, non già in termini sostanzialistici, bensì come l'insieme dei soggetti sottoposti al medesimo ordinamento fiscale²¹). Nell'ordinamento costituzionale, dunque, l'idea stato-centrica che l'obbligazione tributaria riguarda, esclusivamente, il rapporto individuale tra il singolo contribuente e l'amministrazione finanziaria (idea solo in parte temperata dal principio rappresentativo caro a rivoluzionari americani, sintetizzato dalla formula *no taxation without representation*), cede il passo all'idea comunitaria che l'obbligazione tributaria riguarda, innanzitutto, il rapporto tra l'individuo e la comunità dei soggetti «contributivamente capaci» (e cioè l'insieme dei soggetti che – per la loro «forza economica» – sono tutti gravati dell'obbligo contributivo). Nella prospettiva «emancipante» tracciata dall'art. 3, comma 2, Cost.²², le risorse mobilitate tramite la fiscalità generale non sono più destinate al mero funzionamento della «macchina» statale, bensì alla rimozione di quegli ostacoli materiali che – impedendo il pieno sviluppo della persona umana (come recita l'art. 3, comma 2, Cost.) – ostacolano il progresso materiale e spirituale dell'intera società (come recita, invece, l'art. 4, comma 2, Cost.). La dimensione comunitaria dell'obbligazione contributiva – è stato detto - «fa riferimento all'intera società, ovvero alla comunità di tutti i consociati, e non ad una parte di essa o addirittura allo Stato-apparato»²³. In questa prospettiva risulta superata la vecchia questione riguardante l'ammissibilità dei tributi aventi finalità extrafiscale e cioè finalità ulteriori rispetto a quello di procurare allo Stato un'entrata²⁴. L'introduzione del criterio della «capacità contributiva» (nel primo comma dell'art. 53 Cost.) e del criterio di progressività (nel secondo comma del medesimo articolo), da un lato, e gli obiettivi di giustizia materiale imposti dalla Costituzione, dall'altro lato, giustificano oggi l'imposizione fiscale anche per

fiscale, cit., 107). Più in generale sull'interpretazione «*magis ut valeat*» del testo costituzionale cfr. V. Crisafulli, *La Costituzione e le sue disposizioni di principio*, Giuffrè, Milano, 1952, 11.

²¹ Cfr. E. De Mita, *Introduzione*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., XX, il quale – commentando la giurisprudenza costituzionale – parla dell'«interesse fiscale» come «interesse generale della comunità e non dell'amministrazione».

²² Così M. Dogliani – A. Di Giovine, *Dalla democrazia emancipante alla democrazia senza qualità*, in *Questione giustizia*, fasc. n. 2, 1993, 321 e segg. Sul legame tra obbligazione tributaria e il principio di uguaglianza sostanziale cfr. P. Boria, *L'interesse fiscale*, cit., 115 e segg.; A. Giorgis, Art. 3, comma 2, Cost., in R. Bifulco – A. Celotto – M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, cit., spec. 96.

²³ Così C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 9-10.

²⁴ Sulla finalità extrafiscale del tributo cfr. I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, 102.

finalità strettamente redistributive della ricchezza²⁵. Nello stato costituzionale, il mito della «finanza neutrale» - caro all'ideologia liberale - non dovrebbe più trovare solidi appigli.

2) In secondo luogo, nell'ordinamento costituzionale il dovere di contribuzione fiscale non trova più la sua giustificazione in un rapporto di (mero) scambio tra il contribuente e lo Stato (erogatore di servizi secondo una logica strettamente commutativa o corrispettiva²⁶), bensì nel vincolo solidaristico (orizzontale) che, per la nostra Costituzione, lega ogni individuo agli altri membri della società (vincolo solidaristico che, in campo economico, si traduce proprio nell'obbligazione contributiva). Nell'ordinamento costituzionale, dunque, l'obbligazione contributiva non si regge più su di un mero principio di autorità (la «sovranità tributaria» dello Stato), bensì sul convincimento che ciascun individuo sia disposto a farsi carico dei bisogni altrui, accettando che i propri diritti fondamentali siano limitati per soddisfare un bisogno altrui²⁷. La *ratio* solidaristica fatta propria dalla nostra Costituzione ha così determinato il definitivo «superamento storico» dell'impostazione che «poneva a fondamento del dovere tributario un rapporto di scambio tra il contribuente e l'ente impositore»²⁸.

3) Infine, nell'ordinamento costituzionale il dovere di contribuzione fiscale è - per il legame che intercorre tra l'art. 53 e l'art. 2 della Costituzione - «inderogabile». Questa particolare connotazione del dovere significa, innanzitutto e come ovvio, che nessuno può sottrarsi all'obbligo di contribuzione (occultando - tramite pratiche evasive o elusive - la propria reale «capacità contributiva»); in secondo luogo, che il menzionato dovere non può essere aggirato, facendolo gravare, in tutto o in parte, non più sui soggetti attualmente contributivamente capaci, bensì sulle generazioni future²⁹. Le risorse necessarie al raggiungimento dei traguardi di giustizia materiale posti dall'art. 3, comma 2, della Costituzione devono essere recuperate, innanzitutto, tramite la fiscalità generale. Seppur sia difficile individuare veri e propri «diritti» delle generazioni future nei confronti

²⁵ Cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Giappichelli, Torino, 2001, 71 e segg.; R. Schiavolin, *Il principio di progressività del sistema tributario*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 151 e segg.

²⁶ Cfr., al riguardo, A. De Viti de Marco, *Principi di economia finanziaria*, Einaudi, Torino, 1953, 112.

²⁷ C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 21.

²⁸ Così F. Moschetti, *Capacità contributiva* (voce), cit., 3; F.B. Ferrara, *Art. 53*, in *Commentario della Costituzione* diretto da Giuseppe Branca, *Rapporti politici*, Tomo II, Zanichelli Editore - Soc. Ed. del Foro Italiano, Bologna - Roma, 1994, 3, secondo il quale l'introduzione in Costituzione del riferimento alla capacità contributiva «ha segnato lo sganciamento da una visione nella quale il tributo veniva considerato alla stregua di «corrispettivo» dei servizi pubblici».

²⁹ Cfr. C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 23, che riprende sul punto - in senso adesivo - le considerazioni di M. Luciani, *Generazioni future, distribuzione temporale della spesa pubblica e vincoli costituzionali*, in R. Bifulco - A. D'Aloia (a cura di), *Un diritto per il futuro*, Jovene, Napoli, 2008, 425.

dell'odierna "comunità dei contribuenti"³⁰, si può comunque argomentare che la lettura sistematica dell'art. 53 Cost. conduca a includere nell'ambito dell'obbligazione tributaria anche un vincolo solidaristico (questa volta verticale) nei confronti delle generazioni future: un vincolo in ragione del quale siano vietate (oggi) quelle politiche di spesa che impediscano (un domani) condizioni di vita libera e dignitosa anche ai soggetti socialmente, culturalmente ed economicamente svantaggiati.

Le norme che tracciano il significato solidaristico dell'obbligazione tributaria descrivono – pertanto – un sistema di principi «che salda tra loro «dignità della persona»», rispetto e tutela delle relative «capacità», funzione sociale delle stesse»; un sistema che appare «certamente idoneo [...] a creare *senso di appartenenza ed unità* in una comunità sociale»³¹.

3. Il progressivo indebolimento della «torsione solidaristica» del dovere di contribuzione fiscale. Il ruolo della giurisprudenza costituzionale.

La torsione «solidaristica» dell'obbligazione contributiva sembra oggi entrata in una crisi profonda.

Alcuni fenomeni – peraltro ampiamente indagati dalla dottrina – sembrano, infatti, aver inciso profondamente sul significato «solidaristico» precedentemente illustrato, favorendo il riemergere di nuove interpretazioni «svalutative» del precetto costituzionale³². I fenomeni su cui si è concentrata l'attenzione della dottrina sono, in estrema sintesi, i seguenti: (a) l'attuazione - in quale misura, non importa – dei principi del «federalismo fiscale» che ha favorito il riemergere, seppur in chiave territoriale, della dimensione prevalentemente corrispettiva dei tributi: in questa prospettiva, i tributi devono essere utilizzati, innanzitutto, per soddisfare le esigenze del territorio in cui sono stati raccolti³³; (b)

³⁰ In questi termini cfr. M. Luciani, *Generazioni future, distribuzione temporale della spesa pubblica e vincoli costituzionali*, cit. 425.

³¹ Così F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 43.

³² Cfr. retro gli Autori citati alla precedente nota n. 11. Il riferimento è ai fenomeni segnalati da C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 61 e segg.

³³ Cfr., in tal senso, C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 85 e segg. la quale evidenzia come tra i principi ispiratori della l. 5 maggio 2009, n. 42, (recante, *Delega al Governo in materia fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*) compaiano esplicitamente: innanzitutto, il principio di territorialità, in ragione del quale deve sussistere un legame diretto tra il territorio e la ricchezza che il medesimo è in grado di produrre (sia per quanto riguarda l'attribuzione delle risorse autonome, sia per quanto riguarda la compartecipazione al gettito dei tributi erariali); in secondo luogo, il principio – strettamente connesso al precedente - di correlazione, in ragione del quale deve sussistere un legame tra il prelievo e il beneficio che il medesimo è in grado di produrre. Per un quadro critico dell'attuazione dei principi costituzionali riguardanti l'autonomia finanziaria regionale con riguardo a taluni diritti sociali (in particolare: il diritto alla salute, il diritto all'istruzione, il diritto al lavoro e il diritto all'assistenza sociale) cfr. F.

l'efficacia pervasiva dei principi sovranazionali dell'Unione europea e il conseguente diffondersi del convincimento che tra questi (in particolare tra le quattro tradizionali libertà poste a fondamento dell'ordinamento dell'Unione) e la *ratio* «solidaristica» dell'obbligazione tributaria esista un rapporto di tendenziale incompatibilità³⁴; (c) il diffondersi – anche in conseguenza delle campagne elettorali condotte da talune forze politiche – dell'idea che la «tassa giusta» sia quella che il contribuente è soggettivamente disposto a pagare in ragione della sua personale condizione e delle sue particolari aspirazioni di vita e che l'imposizione ritenuta eccessivamente onerosa legittimi forme, più o meno esplicite, di «disobbedienza fiscale»³⁵.

Come anticipato in apertura del lavoro, anche la giurisprudenza costituzionale – meglio, un particolare orientamento della giurisprudenza medesima – sembra contribuire al progressivo occultamento del profilo «solidaristico» dell'obbligazione tributaria. Autorevole dottrina costituzionalistica ha osservato come la nostra Corte costituzionale non abbia quasi mai valutato la legittimità delle leggi impositive in “termini assoluti” (indagando direttamente il *quantum* del prelievo in relazione alla *forza economica* dei soggetti gravati dal tributo), preferendo valutare ogni singola disciplina tributaria «in relazione ad altre discipline, riguardanti situazioni affini o comunque comparabili a quelle in esame»³⁶. In materia tributaria, dunque, la Corte tende ad applicare l'art. 53,

Pallante, *I diritti sociali tra federalismo e principio di uguaglianza sostanziale*, in *Diritto Pubblico*, fasc. n. 1, 2011, 249 e segg.

³⁴ Pur non avendo, come noto, una propria potestà impositiva è oramai convincimento diffuso che le politiche fiscali nazionali (ammesso che, almeno con riguardo al nostro ordinamento, dagli interventi legislativi in materia tributaria possa trarsi l'idea di una vera e propria “politica” fiscale) siano oggi fortemente influenzate dall'ordinamento dell'Unione europea. Le regole sul mercato comune, il principio di non discriminazione applicato alle merci e la disciplina sugli aiuti di Stato rappresentano, infatti, un complesso normativo che circoscrive l'ambito della discrezionalità riservata, in materia tributaria, ai legislatori nazionali (cfr. C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 173 e segg. Per una ricognizione di tale complesso normativo sovranazionale cfr. P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2010, spec. 73 e segg.).

³⁵ Cfr. C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria*, cit., 231 e segg. che indica come esempi della concezione richiamata nel testo: (i) il saggio di Giulio Tremonti del 1999 intitolato *Meno tasse, più sviluppo*; il “Libro bianco” del Ministero delle finanze (Giulio Tremonti) del 1994, intitolato *La riforma fiscale*; la dichiarazione apparsa sul Giornale del 2 ottobre 2008 in cui l'allora Presidente del Consiglio (Silvio Berlusconi) evocava l'esistenza di una vera e propria «norma di diritto naturale» che, dinanzi a regimi fiscali eccessivamente gravosi, legittimerebbe pratiche di elusione e di evasione fiscale.

³⁶ Così L. Paladin, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 307-308. L'opinione è poi ampiamente condivisa anche dagli studiosi di diritto tributario: cfr. G. Gaffuri, *Il senso della capacità contributiva*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 37; P. Boria, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, ivi, 63-64. Più in generale, sul «combinato disposto» tra il principio di uguaglianza formale e altri parametri costituzionali materiali cfr. A. Moscarini, *Principio costituzionale di eguaglianza e diritti fondamentali*, in R. Nania – P. Ridola (a cura di), *I diritti costituzionali*, Vol. I, Giappichelli, Torino, 2001, 194 e segg.

comma 1, Cost. non in modo “puro”, bensì congiuntamente all’art. 3, comma 1, Cost. La Corte ha così scelto di concentrare l’attenzione non tanto sui contenuti «solidaristici» dell’obbligazione tributaria, quanto sulle possibili disparità di trattamento interne alla legislazione tributaria. E proprio in questa prospettiva, la Corte è giunta ad affermare, senza mezzi termini, che l’art. 53, comma 1, Cost. «va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale»³⁷. Ancora più esplicitamente la Corte ha recentemente affermato che la «capacità contributiva» – pur rappresentando il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato – rappresenta una mera «specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all’art. 3 Cost.»³⁸.

In campo tributario, dunque, l’eguaglianza «finisce per inglobare la capacità contributiva, concepita [“sempre più” aggiungiamo noi] in termini relazionali»³⁹. L’unica regola pratica di giudizio che la Corte sembra trarre dall’art. 53 della nostra Costituzione – e cioè da un precetto, come visto, “denso” di contenuti materiali - è la necessità che il legislatore, nel momento impositivo, non compia arbitrarie discriminazioni⁴⁰.

³⁷ Così Corte costituzionale, sentenza n. 120 del 1972, punto n. 3 del *Considerato in diritto*. D’altra parte la dottrina ha da tempo osservato come la Corte tenda – sin dalla prima giurisprudenza – a configurare l’uguaglianza non già come una «materia», bensì come un «criterio di giudizio», applicabile alle singole materie. Cfr., in tal senso, G. Zagrebelsky, *Relazione*, in N. Occhicupo (a cura di), *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale*, Cedam, Padova, 1984, 104. Per una ricognizione dei significati attribuiti dalla dottrina al principio di uguaglianza formale cfr. M. Losana, *La legislazione in materia di benefici erogati in favore delle vittime del dovere, del servizio, di talune fattispecie di reato e di particolari eventi storici: tra principio di uguaglianza formale e discrezionalità politica*, in *Giur. Cost.*, fasc. n. 2, 2011, spec. 2641 e segg.

³⁸ Così Corte costituzionale, sentenza n. 10 del 2015, punto n. 6.2. del *Considerato in diritto*.

³⁹ Così L. Paladin, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, cit., 307.

⁴⁰ A conferma di quanto detto si può osservare – con il conforto della dottrina (cfr. L. Paladin, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, cit., 306 e segg.) – come alcune tra le questioni di legittimità costituzionale più conosciute in materia tributaria siano state affrontate dalla Corte proprio come questioni coinvolgenti, innanzitutto, il principio di uguaglianza formale. Si pensi – a titolo meramente esemplificativo - alle questioni riguardanti: il cumulo dei redditi coniugali agli effetti dell’Irpef (Corte costituzionale, sentenza n. 179 del 1976: «le norme di cui alla denuncia – si legge al punto n. 7 del *Considerato in diritto* – violano il principio di eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge e non sono ordinate sulla eguaglianza giuridica dei coniugi. A fronte di situazioni eguali si hanno trattamenti differenti [...]»); l’applicazione dell’imposta locale sui redditi (Ilor) a carico dei lavoratori autonomi (Corte costituzionale, sentenza n. 42 del 1980: «per i lavoratori autonomi – si può leggere al punto n. 6 del *Considerato in diritto* – l’aver stabilito in modo meccanico che fino a due milioni e cinquecentomila lire (ora elevati a sei milioni) i loro redditi siano qualificabili di puro lavoro, che da questa cifra fino a quindici milioni (ora elevati a ventiquattro) si tratti di redditi misti, che oltre un tale tetto essi debbano invece venire imputati ad una componente di puro capitale, rappresenta

L'orientamento della Corte in materia di «capacità contributiva» e «giustizia tributaria» sembra essersi ulteriormente consolidato nella giurisprudenza più recente. Nonostante la Corte continui, anche nelle sentenze più recenti, a insistere sul legame tra la «capacità contributiva» e il principio di uguaglianza sostanziale (lasciando intendere, dunque, che il tratto caratterizzante l'ordinamento tributario debba essere la diversità dei regimi impositivi e non la loro rigida uniformità)⁴¹, il giudizio viene poi condotto il più delle volte secondo gli schemi logici tipici del principio di uguaglianza formale (e, dunque, essenzialmente sotto il profilo della razionalità e della ragionevolezza della scelta impositiva effettuata dal legislatore). Al riguardo ci sembrano particolarmente significativi tre esempi – invero molto noti e discussi - tratti dalla giurisprudenza costituzionale più recente: i primi due esempi, riguardano interventi “straordinari” volti (tramite l'introduzione di un vero e proprio «tributo» a carico di talune categorie di soggetti⁴²) a fronteggiare la crisi finanziaria degli ultimi anni e, conseguentemente, a stabilizzare i conti pubblici; il terzo esempio, riguarda, invece, la c.d. “Robin Hood Tax” (e cioè il tributo volto – ancora per fronteggiare

il frutto di una presunzione tributaria basata sopra un'altra presunzione: cioè sulla premessa, già di per se irragionevole, che i redditi da lavoro autonomo siano tutti assimilabili ai redditi d'impresa [...]»); i privilegi tributari in favore degli assegni vitalizi dei parlamentari (Corte costituzionale, sentenza n. 289 del 1994: «stante l'assenza di una identità di presupposti, specificamente attinenti alla materia fiscale, tra rendite vitalizie di cui all'art. 47, lett. h) del d.P.R. n. 917 del 1986 e gli assegni vitalizi di cui agli artt. 24, secondo comma, e 29, penultimo comma del d.P.R. n. 600 del 1973 – osserva la Corte al punto n. 4 del *Considerato in diritto* - non sussistevano, pertanto, ragioni idonee a giustificare, rispetto ai due istituti, l'identità di trattamento fiscale che si è inteso perseguire attraverso la norma impugnata»).

⁴¹ Cfr., nel senso indicato nel testo, Corte costituzionale, sentenza n. 10 del 2015, punto n. 6.2. del *Considerato in diritto* dove si afferma che la nostra Costituzione «non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria»; essa – piuttosto – esige un «indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato ai criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di uguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 Costituzione». In senso del tutto conforme cfr., altresì, Corte costituzionale, sentenze: n. 116 del 2013, punto n. 7.3. del *Considerato in diritto*; n. 223 del 2012, punto n. 13.3.1. del *Considerato in diritto* e ordinanza n. 341 del 2000.

⁴² In tutte le circostanze menzionate, la Corte muove da presupposto che gli interventi legislativi censurati – a prescindere dalla formula lessicale utilizzata dal legislatore – abbiano «natura tributaria». Nei diversi prelievi introdotti dal legislatore, la Corte ravvisa – infatti – i tre elementi «indefettibili» della fattispecie tributaria: «la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico [ad esempio di una voce retributiva di un rapporto di lavoro]; le risorse connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione sono destinate a sovvenire pubbliche spese» (così Corte costituzionale, sentenza n. 223 del 2012, punto n. 12.3. del *Considerato in diritto*. Analogamente cfr., Corte costituzionale, sentenza n. 116 del 2013, punto n. 7.2. del *Considerato in diritto*). Al riguardo, cfr. G. Frasoni, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in L. Perrone e C. Perliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 123 e segg.

la crisi finanziaria dello Stato - a colpire gli ingenti profitti delle società operanti nel settore petrolifero, dovuti alle caratteristiche particolari di quel mercato e a una congiuntura particolarmente favorevole).

(i) Con la sentenza n. 223 del 2012 (nella parte di nostro interesse), la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma che prevedeva – limitatamente al triennio 2011-2013 – una riduzione delle retribuzioni più elevate dei dipendenti pubblici⁴³. In particolare, l'entità della riduzione prevista dalla norma censurata era: del 5% per la parte di retribuzione superiore ai 90.000,00 euro lordi annui e fino ai 150.000,00 euro; del 10%, invece, per la parte di retribuzione eccedente i 150.000,00 euro lordi annui. La Corte – assumendo quale *tertium comparationis*, secondo lo schema di giudizio formalizzato da Paladin⁴⁴, il contributo di solidarietà del 3% previsto dal legislatore per tutti i redditi annui superiori ai 300.000,00 euro⁴⁵ - ha ritenuto irragionevole e, dunque, illegittimo discriminare, nell'ambito della classe dei contribuenti, i dipendenti pubblici.

(ii) Con la sentenza n. 116 del 2013, la Corte ha, invece, dichiarato l'illegittimità della norma che – in modo speculare alla precedente – poneva un contributo di perequazione sui trattamenti pensionistici più elevati. In particolare, l'entità del contributo era: del 5% per la parte di trattamento superiore ai 90.000,00 euro lordi annui e fino ai 150.000,00 euro; del 10% sulla parte eccedente i 150.000,00 euro e fino ai 200.000,00 euro; del 15%, infine, sulla parte eccedente i 200.000,00 euro⁴⁶. La Corte - assumendo, anche in questo caso, quale

⁴³ Si trattava dell'art. 9, comma 2, del d.l. n. 78 del 2010 (recante, *Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*), convertito con modificazioni dalla l. 30 luglio 2010, n. 122 (per un quadro riassuntivo della “tormentata” vicenda legislativa che ha condotto all'introduzione, nel nostro ordinamento, del censurato contributo di solidarietà cfr. O. Bonardi, *La Corte vita dei contributi di solidarietà*, in *Argomenti di diritto del lavoro*, n. 6, 2012, 1248 e segg.). La sentenza tratta, invero, altre articolate questioni, alcune riguardanti la retribuzione dei magistrati (in particolare, il meccanismo di adeguamento triennale degli stipendi agli incrementi medi conosciuti dalle voci retributive degli altri dipendenti pubblici e l'indennità giudiziaria), altre riguardanti alcune modifiche (peggiorative) del regime giuridico del trattamento di fine servizio dei dipendenti pubblici (su quest'ultima questione cfr. O. Bonardi, *La Corte vita dei contributi di solidarietà*, cit., 1248 e segg.).

⁴⁴ Cfr. L. Paladin, *Corte costituzionale e principio generale d'eguaglianza: aprile 1979 – dicembre 1983*, in *Scritti su La giustizia costituzionale in onore di Vezio Crisafulli*, Cedam, Padova, 1985, 605 e segg.

⁴⁵ Contributo che condivide con quello censurato la medesima *ratio* e cioè la necessità di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria. Al riguardo cfr. *retro nota n. 15* del presente lavoro.

⁴⁶ Si tratta dell'art. 18, comma 22-*bis*, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 (recante, *Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*), convertito, con modificazioni, dalla l. 15 luglio 2011, n. 111, come modificato dall'art. 24, comma 31-*bis*, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (recante, *Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*), convertito, con modificazioni, dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214. Peraltro, con la precedente sentenza n. 241 del 2012 la Corte aveva già dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata in riferimento al menzionato «contributo di prerequazione» per «erronea individuazione della disposizione ritenuta lesiva» (così, punto n. 7.3.3.2 del *Considerato in diritto*). Il legislatore – proprio per sfuggire alla giurisprudenza costituzionale – ha scelto la seguente soluzione: spostare la contribuzione chiesta ai trattamenti pensionistici dall'ambito di applicazione dell'art. 53, comma

tertium comparationis il già menzionato contributo di solidarietà del 3% - ha ritenuto irragionevole limitare la platea dei soggetti gravati dal contributo di perequazione ai soli pensionati⁴⁷.

(iii) Con la sentenza n. 10 del 2015, la Corte ha, infine, dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma che prevedeva un prelievo aggiuntivo (addizionale) per le società che - operando in taluni settori di mercato ritenuti, dal legislatore, particolarmente remunerativi - avessero conseguito ricavi superiori ai 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente⁴⁸. Per valutare la legittimità

1, Cost. (e, dunque, dall'ambito di applicazione del principio di parità della contribuzione) a quello delle principio che impone la riserva di legge per le prestazioni personali e patrimoniali (art. 23 Cost.). Questa sembra essere la soluzione ipotizzata dal legislatore con l'art. 1, comma 486, della l. 147 del 2013 in cui si introduce un contributo perequativo a carico dei trattamenti previdenziali più elevati (di importo otto volte superiore al minimo) a favore non più al bilancio dello Stato, ma dell'ente previdenziale al fine di favorire l'accesso ai trattamenti anche ai soggetti in situazioni contributive particolarmente svantaggiose (al riguardo cfr. V. Mastroiacovo, *L'uguaglianza di capacità contributiva nella prospettiva della Corte costituzionale*, in *Giur. Cost.*, fasc. n. 4, 2013, 3602).

⁴⁷ La Corte - è bene precisare per completezza - ravvisa un secondo profilo di irragionevolezza della norma censurata: «nel caso di specie - osserva la Corte - il giudizio di irragionevolezza dell'intervento settoriale appare ancor più palese, laddove si consideri che la giurisprudenza della Corte ha ritenuto che il trattamento pensionistico ordinario ha natura di retribuzione differita [...]; sicché il maggior prelievo tributario rispetto ad altre categorie risulta con più evidenza discriminatorio, venendo esso a gravare su redditi oramai consolidati nel loro ammontare, collegati a prestazioni lavorative già rese da cittadini che hanno esaurito la loro vita lavorativa, rispetto ai quali non risulta più possibile neppure ridisegnare sul piano sinallagmatico il rapporto di lavoro» (così Corte costituzionale, sentenza n. 116 del 2013, punto n. 7.3. del *Considerato in diritto*). La tendenza della Corte (cfr. altresì Corte costituzionale, sentenza n. 70 del 2015, punto n. 8 del *Considerato in diritto*) a confondere il livello di tutela offerto dall'art. 36 alla retribuzione (e cioè la «proporzionalità» della medesima rispetto alla qualità e quantità del lavoro svolto) con quello offerto dall'art. 38, comma 2, della Costituzione ai trattamenti previdenziali (e cioè l'«adeguatezza» dei medesimi alle esigenze di vita del lavoratore) pare, invero, criticabile (cfr., al riguardo, A. Morrone, *Ragionevolezza a rovescio: l'ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale*, in *federalismi.it*, n. 10, 2015, spec. 6 e segg., consultabile all'indirizzo internet www.federalismi.it).

⁴⁸ Si trattava dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112 (recante, *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della l. 6 agosto 2008, n. 133. Questa pronuncia è stata commentata, come noto, soprattutto per la delimitazione nel tempo degli effetti della dichiarazione di illegittimità operata dalla Corte (cfr., al riguardo, gli interventi al Seminario organizzato da *Quaderni costituzionali* sulla sentenza della Corte n. 10 del 2015, tenutosi presso la Biblioteca de "il Mulino" in data 18 marzo 2015 e consultabili nel *forum di Quaderni costituzionali*, all'indirizzo internet www.forumcostituzionale.it); M. Ruotolo - M. Caredda, *Virtualità e limiti del potere di regolazione degli effetti temporali delle decisioni d'incostituzionalità. A proposito della pronuncia sulla c.d. Robin tax*, in *Rivista AIC*, n. 2, del 2015, consultabile all'indirizzo internet www.rivistaaic.it; A. Lanzafame, *La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di illegittimità costituzionale tra tutela sistemica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. A margine di Corte costituzionale n. 10/2015*, *ivi*; A. Anzon Demming, *La Corte "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento*, *ivi*; M. Polese, *L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività della sentenza di accoglimento*, in *Rivista AIC*, Osservatorio costituzionale, Aprile 2015, consultabile all'indirizzo internet www.rivistaaic.it). A noi interessa, invece, soprattutto *la ratio decidendi*.

della norma, la Corte – nella circostanza – utilizza un altro schema classico del giudizio di uguaglianza: la valutazione della «congruenza mezzi-fini». Ritenuto legittimo l'intento fatto proprio dal legislatore di colpire l'alta redditività del settore petrolifero, la Corte valuta l'idoneità della norma censurata rispetto al fine prescelto. E su questo punto, il giudizio della Corte è negativo: innanzitutto, la maggiorazione dell'aliquota si applica all'intero reddito e non ai soli «sovraprofiti» (e cioè alla quota di reddito connessa alle peculiarità del mercato in cui operano le imprese gravate del tributo speciale); in secondo luogo, il tributo non è limitato nel tempo e pertanto non è ancorato alla congiuntura favorevole che, in buona sostanza, si vorrebbe tassare; da ultimo, la norma censurata non conterrebbe meccanismi efficaci per la verifica della violazione del divieto – contenuto nella norma medesima - di traslare sui prezzi al consumo il costo economico dell'imposta.

Questa giurisprudenza costituzionale – apparentemente coerente con il principio di «parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta economicamente rilevante» e di «universalità dell'imposizione» (principi che rappresentano la declinazione, in campo tributario, del generale principio di uguaglianza formale) – non sembra, invero, esente da critiche⁴⁹. In essa si condensano, infatti, tutte le incertezze che discendono dal “trattare” il principio di uguaglianza formale quale regola giuridica, direttamente applicabile ai casi concreti. Si tratta di incertezze riguardanti, in particolare, l'individuazione dei criteri in base ai quali stabilire, in concreto, quando due situazioni debbano essere considerate uguali (meritando, dunque, il medesimo trattamento giuridico) e quando, invece, debbano essere considerate diverse (meritando, questa volta, trattamenti differenziati). Più nel dettaglio, il menzionato orientamento giurisprudenziale solleva due distinte perplessità.

(i) La prima, come anticipato, riguarda il tendenziale dissolvimento dei principi di giustizia materiale contenuti nell' art. 53 della nostra Costituzione nei diversi significati che, storicamente, ha assunto il principio di uguaglianza formale nella giurisprudenza costituzionale. Come messo in luce dalla dottrina, il giudizio incentrato sulla comparazione tra due norme contenenti discipline diverse per oggetti che reclamano, invece, parità di trattamento (il giudizio trilatero *à la* Paladin, per intenderci) e il giudizio improntato alla verifica della «congruenza mezzi-fini» sono proprio le due regole pratiche di giudizio che la Corte più

⁴⁹ Sul rapporto tra l'art. 53 Cost. e il principio di uguaglianza formale la dottrina è divisa. Una parte critica la tendenza della Corte, segnalata nel testo, a ritenere la «capacità contributiva» una mera specificazione, in campo tributario, del principio di uguaglianza formale (cfr., in tal senso, F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 50). Altra parte della dottrina mostra un atteggiamento sicuramente meno critico verso la giurisprudenza costituzionale, ritenendo l'art. 53 Cost. una norma che – vietando «ingiustificate discriminazioni fiscali» – impone tecniche di giudizio «simili a quelle elaborate nell'applicazione dell'art. 3, comma 1, Cost.» (così A. Fedele, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 21).

comunemente trae dal principio di uguaglianza formale, declinato nella massima che impone al legislatore di «trattare in modo uguale situazioni uguali e in modo diverso situazioni diverse»⁵⁰. Applicando dette regole, la Corte omette ogni valutazione in merito al rapporto tra l'entità del tributo e la forza economica del soggetto cui è chiesto il sacrificio (ciò che, invero, rappresenta il contenuto precettivo dell'art. 53 della Costituzione). Per la Corte, il fatto che i tributi censurati riguardassero grandezze economiche senz'altro «capaci» di reggere il sacrificio economico chiesto dal legislatore, non assume, pertanto, alcun autonomo rilievo costituzionale. In talune circostanze, peraltro, omettere di indagare la «capacità contributiva» può condurre a decisioni, almeno per certi versi, discutibili. Come evidenziato già nei primi commenti alla vicenda⁵¹, le pensioni gravate dal «contributo perequativo» censurato dalla Corte con la sentenza n. 116 del 2013 erano - almeno per la maggior parte - le pensioni calcolate non con un sistema contributivo puro (spesso incapace di generare trattamenti previdenziali elevati), bensì con sistemi di computo di tipo prevalentemente retributivo. Il rischio è dunque che - attraverso la dichiarazione di illegittimità del tributo - si preservi nel tempo un trattamento previdenziale che oggi (soprattutto nel raffronto intergenerazionale con chi svolge oggi un'attività lavorativa) può essere considerato un vero e proprio privilegio di cui pochi possono godere. In questa prospettiva, la «riduzione» del criterio della «capacità contributiva» a mero giudizio sulla ragionevolezza delle scelte legislative significa, dunque, non solo svuotare di significato un precetto costituzionale denso di tensioni solidaristiche, «ma addirittura estirpare la specifica norma dal tessuto costituzionale [e] ignorare un'intera filosofia generale dei rapporti sociali (di cui era ed è espressione), che forma la nervatura di tutta la parte prima della Carta»⁵². La «posta in gioco» - traslando sul versante dei doveri l'osservazione svolta sul versante dei diritti fondamentali - è dunque alta: «i diritti fondamentali [e, a maggior ragione, i «doveri inderogabili»] presuppongono l'individuo isolato e egoista oppure l'*homme situé* nelle relazioni sociali che innervano la polis?»⁵³.

⁵⁰ Cfr., al riguardo, A. Giorgis, *Alcune brevi considerazioni (critiche) sul significato che ha storicamente assunto nella giurisprudenza costituzionale l'art. 3, primo comma, della Costituzione*, in S. Labriola (a cura di), *Valori e principi del regime repubblicano*, 1, II, *Sovranità e democrazia*, Laterza, Bari, 2006, 757 e segg.

⁵¹ Cfr., al riguardo, G. Gorlani, *Sindacato di costituzionalità sulle c.d. "pensioni d'oro" e responsabilità istituzionale della Corte nel favorire il contenimento del debito pubblico*, in *Giur. Cost.*, fasc. n. 4, 2014, 3595, il quale osserva come sarebbe forse opportuno (e tecnicamente possibile) «isolare» le pensioni d'oro calcolate con il sistema retributivo e colpire con il contributo solamente la parte di queste che può considerarsi un ingiustificato privilegio. Analogamente cfr. altresì N. C. Salerno, *La Costituzione, le pensioni e l'equità*, in *Forum dei Quaderni Costituzionali*, consultabile all'indirizzo internet www.forumcostituzionale.it.

⁵² Così F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 50.

⁵³ Così, A. Morrone, *Ragionevolezza a rovescio: l'ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale*, in *federalismi.it*, n. 10, 2015, 7.

(ii) La seconda perplessità suscitata dall'interpretazione «svalutativa»⁵⁴ seguita dalla Corte riguarda, invece, la solidità delle motivazioni e la prevedibilità dei dispositivi delle sentenze. Le due particolari declinazioni del principio di uguaglianza formale che, come visto, la Corte applica in materia tributaria non rappresentano, infatti, criteri di giudizio particolarmente rigorosi. Il giudizio improntato sulla comparazione tra la norma censurata e il *tertium comparationis* è un giudizio che lascia all'interprete ampi margini discrezionali in merito all'individuazione dei “profili” (o, meglio, “punti di vista”) alla luce dei quali sindacare la disciplina legislativa⁵⁵. Non sono, infatti, mancate circostanze nelle quali la Corte – dimostrando maggior attenzione per la discrezionalità del legislatore – ha evitato di censurare imposizioni che, analogamente a quelle recentemente dichiarate illegittime, colpivano (in modo prevalente) solamente talune categorie di contribuenti, introducendo regimi tributari particolari⁵⁶. In questa prospettiva – riprendendo gli esempi richiamati – la Corte avrebbe anche potuto svolgere un'argomentazione uguale e contraria a quella effettivamente svolta, sostenendo: che il reddito dei dipendenti pubblici è *qualitativamente* diverso (e, come tale, meritevole di un trattamento tributario diverso) dal reddito da lavoro autonomo; che il reddito da lavoro è *qualitativamente* diverso del reddito derivante da trattamenti pensionistici; che i profitti delle società che operano in un determinato mercato (caratterizzato, ad esempio, da scarsa elasticità della domanda dei beni finali e da significativi “cartelli” tra le imprese attive sul mercato medesimo) sono *qualitativamente* diversi dai profitti delle società

⁵⁴ Cfr. M. Dogliani, *Interpretazioni della Costituzione*, cit., 7 e segg.

⁵⁵ Cfr., al riguardo, L. Elia, *Le sentenze additive e la più recente giurisprudenza della corte costituzionale (ottobre 81 – luglio 85)*, in *Scritti su la Giustizia costituzionale in onore di Vezio Crisafulli*, cit., spec. 321

⁵⁶ Cfr., in tal senso, le circostanze in cui la Corte non ha censurato aliquote differenziate in ragione delle categorie di soggetti a cui il prelievo è applicato. A titolo esemplificativo cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 21 del 2005, punto n. 7.1. del *Considerato in diritto*, dove – con riguardo all'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) – la Corte osserva: «la previsione di aliquote differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi rientra, infatti, pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica. [...] L'aumento provvisorio e calibrato delle aliquote per i settori bancario, finanziario e assicurativo [...] è dunque pienamente giustificato sotto il profilo degli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione, essendo esso la conseguenza, da una parte, della valutazione circa il minore impatto del nuovo tributo sui detti settori e, dall'altra, di una scelta di politica redistributiva volta ad assicurare, in ragione del carattere surrogatorio del tributo, la continuità del prelievo ed ad evitare, quindi, possibili divergenze tra la precedente ripartizione del carico fiscale e quella che si sarebbe verificata ove nella fase di prima applicazione si fosse adottata una aliquota unica e indifferenziata per tutti i settori del comparto privato». Con riferimento, invece, alla possibilità di distinguere il regime giuridico dei diversi tributi cfr. l'ordinanza n. 341 del 2000 dove la Corte – con riguardo al contributo straordinario per l'Europa previsto dall'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (recante, *Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*) – osserva: «che la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria»; in secondo luogo (e di conseguenza) «che appaiono non manifestamente irragionevoli né arbitrarie le scelte legislative di introdurre, rispetto alle altre imposte sul reddito, differenziate disposizioni in ordine al minimo imponibile [...]».

operanti in mercati aventi caratteristiche strutturali del tutto differenti. La comparazione tra norme richiesta dall'applicazione giurisdizionale del principio di uguaglianza impone, sempre, un preliminare giudizio in merito all'omogeneità delle concrete situazioni che quelle norme intendono disciplinare. E in tale giudizio – se non è specificato il “punto di vista” in base al quale detta valutazione è condotta – l'interprete, nella costruzione del profilo discriminatorio, gode indubbiamente di un ambito di discrezionalità molto elevato⁵⁷.

Anche il criterio di giudizio incentrato sulla «congruenza mezzi-fini» è stato – a nostro avviso efficacemente - criticato⁵⁸. Per stabilire la congruenza tra i fini che il legislatore intende perseguire e i mezzi prescelti – si è osservato⁵⁹ - è, infatti, necessario: a) stabilire, innanzitutto, quali siano i fini perseguiti dal legislatore; b) stabilire, in secondo luogo, se si tratti di fini legittimamente perseguibili; c) valutare, infine, la congruenza del mezzo prescelto dal legislatore in riferimento al fine che il medesimo intende perseguire. Ora, a prescindere dalla difficoltà che si può incontrare già nel definire il fine perseguito dal legislatore (in un ordinamento in cui le leggi non sono motivate e il riferimento ai lavori preparatori non è vincolante), discutere della legittimità dei fini e della congruenza del mezzo sembra possibile solamente in riferimento a parametri costituzionali materiali in ragione dei quali si possa dire che il fine è legittimo e il mezzo non eccessivamente gravoso rispetto agli altri interessi costituzionali coinvolti. Giudicare della congruenza dei mezzi rispetto ai fini significa, dunque, giudicare della ragionevolezza del bilanciamento tra i principi costituzionali coinvolti dalla disciplina censurata: significa «giudicare del rispetto da parte del

⁵⁷ L'ambiguità del sindacato (puro) di uguaglianza - improntato sul *tertium comparationis* – si manifesta in modo evidente anche sul versante della “direzione” nella quale la condizione di uguaglianza deve essere ripristinata (cfr., al riguardo, L. Elia, *Le sentenze additive e la più recente giurisprudenza della corte costituzionale (ottobre 81 – luglio 85)*, cit., 321). Svincolato il giudizio da ogni parametro costituzionale materiale, la condizione di uguaglianza può, infatti, essere ripristinata tanto verso il basso (eliminando il sacrificio per i soggetti discriminati), quanto verso l'alto (estendendo il sacrificio anche a quei soggetti la cui “forza economica” è paragonabile a quella dei soggetti gravati dal tributo illegittimo). Forzando, forse, il ragionamento della Corte - e prescindendo da ogni valutazione in merito alla sussistenza, in concreto, dello stato emergenziale dei conti pubblici dichiarato dal legislatore – si potrebbe forse argomentare che, nelle circostanze illustrate, la soluzione costituzionalmente più ragionevole (peraltro la stessa Corte, nelle motivazioni, si esprime in tal senso) fosse quella di estendere tramite una sentenza additiva di regola la platea dei destinatari del tributo di solidarietà (la dottrina sembra escludere, in materia tributaria, le sentenze additive di principio ma, almeno non esplicitamente, quelle di regola, cfr., in tal senso, L. Paladin, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, cit., 321).

⁵⁸ Per tale critica cfr., in particolare, A. Giorgis, *Alcune brevi considerazioni (critiche) sul significato che ha storicamente assunto nella giurisprudenza costituzionale l'art. 3, primo comma, della Costituzione*, cit., 757 e segg.

⁵⁹ In questi termini cfr. A. Giorgis, *Alcune brevi considerazioni (critiche) sul significato che ha storicamente assunto nella giurisprudenza costituzionale l'art. 3, primo comma, della Costituzione*, cit., 765 e segg.

legislatore dei vari principi costituzionali di carattere sostanziale»⁶⁰. E' il principio di uguaglianza formale che – per farsi regola del caso concreto – deve essere illuminato dai parametri costituzionali materiali. Non il contrario.

4. La capacità contributiva come criterio fondamentale di giustizia tributaria che opera sia verso il basso (garantendo chi, in concreto, non è in grado di sopportare l'imposizione), sia verso l'alto (obbligando chi, in concreto, è comunque in grado di sopportare il sacrificio economico).

Si può, in conclusione di queste brevi note, provare a ipotizzare una strada alternativa a quella fino ad oggi battuta dalla Corte. Nel sindacare le scelte impositive del legislatore, la Corte non dovrebbe più pronunciare sentenze di accoglimento fondate sul solo principio di uguaglianza formale, inteso come principio che impone al legislatore di «trattare in maniera uguale le situazioni uguali e in materia diversa le situazioni diverse». La Corte – in ogni decisione – dovrebbe, invece, impegnarsi sempre ad argomentare se il legislatore abbia violato il «contenuto essenziale» dell'art. 53, comma 1, Cost. e, dunque, il criterio di riparto del carico fiscale incentrato sulla «capacità contributiva». La Corte – senza sbilanciare il giudizio sul versante relazionale – dovrebbe circoscrivere l'indagine alla specifica scelta impositiva, valutando: «se l'entità economica colpita sia rapportabile (o meno) alla capacità contributiva complessiva, se sia rapportabile alla capacità specifica della persona o di altri, se sia rapportabile alla capacità reale o solo potenziale, alla capacità effettiva o solo astrattamente normale [...], se sia rapportabile alla capacità attuale (e quindi reale) oppure a quella passata o a quella futura (che non indicano «capacità» a contribuire)»⁶¹. E questa indagine deve essere svolta sia verso il basso (impedendo che il legislatore pregiudichi il «minimo vitale»⁶²), sia verso l'alto (impedendo che redditi elevati siano esonerati da un carico fiscale oggettivamente sopportabile). Il parametro sostanziale è scritto in Costituzione e, come tale, andrebbe applicato. In questa

⁶⁰ Così Giorgis, *Alcune brevi considerazioni (critiche) sul significato che ha storicamente assunto nella giurisprudenza costituzionale l'art. 3, primo comma, della Costituzione*, cit., 765. Per analoghe considerazioni analoghe con riguardo alla sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015 cfr. I. Massa Pinto, *La sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015 tra irragionevolezza come conflitto logico interno alla legge e irragionevolezza come eccessivo sacrificio: ancora un caso di ipergiusdizionalismo costituzionale*, in *Costituzionalismo.it*, fasc. n. 1/2015, consultabile all'indirizzo internet www.costituzionalismo.it.

⁶¹ Così F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 55.

⁶² Peraltro, sotto questo particolare profilo, la nostra Corte costituzionale – a differenza del Bundesverfassungsgericht – non si è mai dimostrata particolarmente incline a entrare nel merito delle scelte legislative, quantificando concretamente l'«Existenzminimum» o (con specifico riguardo ai rapporti familiari) il «Familiensexistenzminimum» (cfr. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 347 e segg.; Id., *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. n. 11, 1999, 861 e segg.).

prospettiva, la Corte dovrebbe limitarsi a garantire il principio costituzionale secondo cui a nessuno – con riguardo alla sua concreta condizione di vita (fatta, peraltro, non solo di «forza economica», ma anche di relazioni personali e conseguenti “carichi” familiari) - può essere chiesto un sacrificio economico che non può sostenere. Oltre detta soglia – ed esclusi i profili discriminatori esplicitamente indicati nell’art. 3, comma 1, della nostra Costituzione - il legislatore parrebbe, invece, libero di operare distinzioni anche qualitative tra tipologie di redditi⁶³. Sintetizzando, si può dire che – in materia tributaria – l’«interesse fiscale» (anche se inteso in senso forte, come declinazione, in campo tributario, del principio costituzionale che prevede l’«equilibrio di bilancio») non può legittimare imposizioni che il soggetto obbligato non può sostenere; la «capacità contributiva» non può, invece, determinare l’illegittimità di imposizioni che – magari proprio al fine di preservare l’«equilibrio di bilancio»⁶⁴ – colpiscano soggetti comunque in grado di sopportare il sacrificio economico.

Questa interpretazione del giudizio di uguaglianza – tesa alla valorizzazione del parametro sostanziale che deve sempre illuminare il giudizio della Corte - non risolve certamente tutte le incertezze⁶⁵. Il problema della

⁶³ Spunti, in questa direzione, possono trarsi dall’ordinanza della Corte n. 341 del 2000 dove le discriminazioni vietate in materia tributaria sembrerebbero (solamente) quelle riguardanti i profili esplicitamente indicati dall’art. 3, comma 1, della Costituzione: «la universalità della imposizione – si può leggere nell’ordinanza – desumibile dalla espressione testuale «tutti» (cittadini o non cittadini, in qualche modo con rapporti di collegamento con la Repubblica italiana), deve essere intesa nel senso di obbligo generale, improntato al principio di eguaglianza (*senza alcuna delle discriminazioni vietate: art. 3, primo comma, della Costituzione*), di concorrere alle «spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» (con riferimento al singolo tributo ed al complesso della imposizione fiscale), come dovere inserito nei rapporti politici in relazione all’appartenenza del soggetto alla collettività organizzata» (corsivo aggiunto).

⁶⁴ Sul nesso tra il principio di «equilibrio di bilancio» e lo «stato costituzionale» cfr. A. Morrone, *Pareggio di bilancio e costituzione*, in *Rivista AIC*, n. 1/2014, spec. 12 e segg.

⁶⁵ La difficoltà di individuare (e argomentare) l’area del costituzionalmente obbligatorio emerge in modo evidente anche nella recente sentenza della Corte costituzionale n. 70 del 2015 in cui la Corte ha tradotto il meccanismo di adeguamento automatico dei trattamenti pensionistici in «un contenuto costituzionalmente necessario, non suscettibile di apprezzamento politico legislativo» (così, A. Morrone, *Ragionevolezza a rovescio: l’ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale*, cit., 6). Gli interrogativi che, nel caso concreto, suscita tale scelta interpretativa sono, peraltro, molteplici: «siamo sicuri – si chiede, infatti, A. Morrone, *Ragionevolezza a rovescio: l’ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale*, cit., 6-7 – che sia questo il significato della clausola generale “mezzi adeguati alle loro esigenze di vita”? L’adeguatezza della pensione implica come conseguenza necessaria un meccanismo di adeguamento del costo della vita? E, in ogni caso, al legislatore è precluso adattare i meccanismi prescelti alle variabili di contesto economico, sociale e politico? Si tratta di scelte comunque autonome, indipendenti dall’estimazione comparativa di valori almeno concorrenti? Le risorse disponibili e gli equilibri economico finanziari possono condizionare l’attuazione dei diritti di prestazione sociale oppure questi ultimi rappresentano beni il cui livello d’inveramento è indipendente da qualunque valore economico e da finalità redistributive di carattere generale? Il sistema previdenziale è la risposta a bisogni soggettivi o ad esigenze di protezione collettiva?». Alla luce di questi interrogativi, la Corte - ricorrendo ad altra tecnica decisoria – avrebbe, forse, dovuto evitare di proteggere (dietro «la maschera dei trattamenti minori») anche «quei contribuenti che non hanno assolutamente nulla da temere dall’aumento del costo della vita» (così, ancora, A.

definizione di cosa debba rientrare, in un determinato contesto culturale e materiale, nel «contenuto essenziale» di un diritto è ovviamente problema di difficilissima soluzione⁶⁶. Si tratta, probabilmente, del problema di fondo del diritto costituzionale contemporaneo: un problema che riguarda, in ultima analisi, il «bilanciamento» tra i diversi principi sanciti dai testi costituzionali⁶⁷. Quella incentrata sulla garanzia del «contenuto essenziale» rappresenta, peraltro, l'unica strategia argomentativa capace di far convivere – in una concezione «aperta» della Costituzione - la garanzia giurisdizionale dei principi costituzionali materiali e la

Morrone, *Ragionevolezza a rovescio: l'ingiustizia della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale*, cit., 6).

⁶⁶ Sul «contenuto essenziale» dei diritti la letteratura è oramai sterminata. Senza pretese di completezza cfr., al riguardo, A. Giorgis, *La Corte costituzionale riserva al legislatore la tutela dei diritti che costano?*, in *Giur. It.*, I, 1995, 532; Id., *La costituzionalizzazione dei diritti all'uguaglianza sostanziale*, Jovene, Napoli, 1999, 167 e segg.; Id., *Le garanzie giurisdizionali dei diritti costituzionali all'uguaglianza distributiva*, in A. D'Aloia, *Diritti e Costituzione Profili evolutivi e dimensioni inedite*, Giuffrè, Milano, 2003, 121 e segg.; Id., *Protezione della salute e della sicurezza dei lavoratori durante il lavoro: il d.lgs. 626/94 e le competenze delle Regioni dopo la riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Scritti in memoria di Livio Paladin*, Vol. II, Jovene, Napoli, 2004, 1028 e segg.; A. D'Aloia, *Diritti e stato autonomistico. Il modello dei livelli essenziali delle prestazioni*, in *Le Regioni*, 2003, spec. 1119; O. Chessa, *La misura minima essenziale dei diritti sociali: problemi e implicazioni di un difficile bilanciamento*, in *Giur. Cost.*, 1998, 1180 e segg.; I. Massa Pinto, *La discrezionalità politica del legislatore tra tutela costituzionale del contenuto essenziale e tutela ordinaria caso per caso dei diritti nella più recente giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1998, 1318 e segg.; Id., *Contenuto minimo essenziale dei diritti costituzionali e concezione espansiva della Costituzione*, in *Dir. Pubbl.*, n. 3, 2001, 1095 e segg.; D. Morana, *La tutela della salute, fra libertà e prestazioni, dopo la riforma del Titolo V. A proposito della sentenza 282/2002 della Corte costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 2002, 2037 e segg.; M. Luciani, *I diritti costituzionali tra Stato e Regioni (a proposito dell'art. 117, comma 2, lettera m), della Costituzione*, in *Politica del Diritto*, 2002, 352 e segg.; G. Scaccia, *Legge e diritti fondamentali nell'art. 117 della Costituzione*, in *Quad. Cost.*, 2003, 543 e segg.; A. Rovagnati, *I livelli essenziali delle prestazioni concernenti il diritto alla salute: un primo esempio di attuazione della previsione di cui alla lett. m), II comma, art. 117 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003, 1164 e segg.; C. Salazar, *Dal riconoscimento alla garanzia dei diritti sociali*, Giappichelli, Torino, 2000, 131 e segg.; Id., *I diritti sociali alla prova della giurisprudenza costituzionale*, in P. Costanzo – S. Mordegia (a cura di), *Diritti sociali e servizio sociale dalla dimensione nazionale a quella comunitaria*, Giuffrè, Milano, 2005, 190 e segg. Con qualche accento critico cfr., altresì, A. Pace, *La garanzia dei diritti fondamentali nell'ordinamento costituzionale italiano: il ruolo del legislatore e dei giudice comuni*, in *Nuove dimensioni nei diritti di libertà*, *Scritti in onore di Paolo Barile*, Cedam, Padova, 1990, 110 e segg.; Id., *A che serve la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea? Appunti preliminari*, in *Giur. Cost.*, 2001, 104 e segg.; Id., *Problematica delle libertà costituzionali*, Parte generale, Cedam, Padova, 2003, 47 e segg.; L. Principato, *La immediata precettività dei diritti sociali e il contenuto minimo del diritto fondamentale alla salute*, in *Giur. Cost.*, 1998, 3869 e segg.

⁶⁷ Cfr. P. Häberle, *Die Wesensgehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*, trad. it. *Le libertà fondamentali*, La Nuova Italia, Scientifica, Roma, 1993, 69 e segg.; R. Bin, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Giuffrè, Milano, 1992, 28 e segg.; R. Alexy, *Collisione e bilanciamento quale problema di base della dogmatica dei diritti fondamentali*, in M. La Torre – A. Spadaro (a cura di), *La ragionevolezza nel diritto*, Giappichelli, Torino, 2002, 9 e segg.; A. Morrone, *Il bilanciamento nello Stato costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2014, spec. 77 e segg.; Id., *Bilanciamento* (voce), in *Enc. Dir.*, Annali, Vol. II, tomo II, Giuffrè, Milano, 2008, 185 e segg.

discrezionalità politica che la Costituzione (per il tramite dei diritti politici) riconosce in capo al legislatore⁶⁸.

Scolorire il contenuto precettivo dei diversi parametri costituzionali materiali nei significati attribuibili al principio di uguaglianza formale non significa solamente negare (almeno concettualmente) l'esistenza di uno spazio riservato alla discrezionalità politica, ma anche "rinnegare" l'originario significato polemico del principio medesimo⁶⁹. Accentuare il carattere «onnivoro»⁷⁰ del sindacato di ragionevolezza conduce, infatti, alla progressiva – ma inesorabile – trasformazione del principio di uguaglianza formale: da strumento di lotta contro «lo Stato di ordini o ceti»⁷¹ a sofisticata tecnica di giudizio in grado di consolidare, nel tempo, taluni privilegi⁷².

⁶⁸ Al riguardo cfr. G. Zagrebelsky, *Il diritto mite*, Einaudi, Torino, 1992, spec. 208 e segg.

⁶⁹ Sul significato originario del principio di uguaglianza (così come invocato nel periodo rivoluzionario) cfr. N. Bobbio, *Eguaglianza e libertà*, cit., 19 e segg.

⁷⁰ Così L. Elia, *L'esperienza italiana della giustizia costituzionale alcuni nodi critici*, in M. Olivetti-T. Groppi (a cura di), *La giustizia costituzionale in Europa*, Giuffrè, Milano, 2003, 139.

⁷¹ Così N. Bobbio, *Eguaglianza e libertà*, cit., 20.

⁷² Sulla portata conservatrice del principio di uguaglianza formale cfr. B. Caravita, *Oltre l'eguaglianza formale: un'analisi dell'art. 3, comma 2, della Costituzione*, Cedam, Padova, 1984, 164; G. Zagrebelsky – V. Marcenò, *Giustizia costituzionale*, il Mulino, Bologna, 2012, 201.