GRUPPO di PISA
Dibattito aperto sul Diritto e la Giustizia Costituzionale

LA PROGRESSIVITÀ DEL SISTEMA TRIBUTARIO "PRESA SUL SERIO". CONTRIBUTO ALLO STUDIO DELL'ART. 53, COMMA 2, COST.[*]

PAOLO PILUSO[**]

SOMMARIO: 1. Premessa e delimitazione del campo di indagine. – 2. Progressività fiscale, solidarietà e uguaglianza in senso sostanziale: un'indagine nel prisma del costituzionalismo democratico e sociale. – 3. La progressività del sistema tributario nel dibattito dei Costituenti. – 4. Lei interpretazioni prevalenti dell'art. 53, comma 2, Cost e il *self-restraint* della Corte costituzionale. – 5. L'infrenata erosione del principio di progressività del *"non-sistema"* tributario. – 6. Per una valorizzazione dell'art. 53, comma 2, Cost. come parametro di legittimità costituzionale. – 7. Il rispetto della discrezionalità del legislatore tributario e il possibile impiego di tipologie decisorie "collaborative" da parte della Corte costituzionale. – 8. Il problema delle conseguenze finanziarie delle sentenze di accoglimento e la modulazione degli effetti temporali delle pronunce. Una proposta: *le decisioni di incostituzionalità ad efficacia differita all'anno finanziario successivo*. – 9. Cognizioni tecniche e decisioni della Corte costituzionale: per una valorizzazione dell'attività istruttoria. – 10. Conclusioni.

1. *Premessa e delimitazione del campo di indagine*

Nella sua fortunata monografia del 1996[1], l'attuale Vicepresidente della Corte Costituzionale, Luca Antonini esordiva con una citazione di Leopoldo Elia risalente a pochi anni prima: «è urgente che i costituzionalisti concorrano insieme ai tributaristi ad un riesame organico della legislazione e della giurisprudenza *sub specie constitutionis*, in uno dei settori più esposti al deperimento dello Stato di diritto»[2].

A distanza di un trentennio, quelle parole ammonitrici appaiono, per molti versi, ancora attuali, complice l'a-sistematicità del diritto tributario, caratterizzato da una complessissima stratificazione di disposizioni di leggi e leggine. Si potrebbe, perciò,

[*] Contributo sottoposto a doppio referaggio anonimo.

[**] Dottorando di ricerca in Diritto costituzionale, Università degli Studi di Salerno.

[1] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 1.

[2] L. ELIA, *Prefazione* ad E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1993, vol. II, XXIV.

Sull'esigenza che i costituzionalisti affrontino a tutto tondo il diritto finanziario, v. anche la lezione di M. BERTOLISSI, *Fiscalità diritti libertà. Carte storiche e ambiti del diritto costituzionale*, Napoli, 2015.

continuare a discorrere, per così dire, di una «*terra incognita des Verfassungsrecht*», con toni non dissimili da quelli utilizzati da Hans Heinrich Rupp nel 1965[3].

Certamente, però, il diritto tributario italiano si è trovato (e si trova) – indubbiamente non l'unico ambito dell'ordinamento, ma forse il più vulnerabile – di fronte al *deperimento*, parafrasando Elia, dei principi dello "Stato *sociale* di diritto". Solidarietà ed eguaglianza in senso sostanziale, che del costituzionalismo democratico-sociale di cui è espressione la Carta del 1948 rappresentano valori fondamentali, appaiono fortemente ridimensionati, nella loro effettività, ad opera di una legislazione – a buona ragione descrivibile come alluvionale – sovente ispirata da ben altri obiettivi.

Proposito di questo saggio, allora, è quello di tentare di presentare un angolo visuale specifico su questi processi, entro una prospettiva *critica* protesa a *prendere sul serio* il disposto dell'art. 53, comma 2, Cost. sulla progressività del sistema tributario[4]. Sia che si

[3] H. H. RUPP, *Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre*, Tübingen, 1965, 240.

[4] Il titolo "dworkiniano" del saggio è debitore dell'impostazione seguita, ancorché con riguardo all'art. 53 nella sua interezza, da F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, in *Quaderni costituzionali*, 2/2025, 343 ss.; uno studio monografico sull'argomento, entro una prospettiva tributaristica, è quello di L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività. Contributo allo studio del principio di progressività nell'ordinamento tributario italiano*, Napoli, 2012. L'affermazione storica del principio, nella scienza delle finanze e nella scienza giuridica, risale alla seconda metà dell'Ottocento e agli inizi del Novecento, con alcuni prodromi già in epoca napoleonica. Per esempio, imposte progressive erano già state introdotte nell'ordinamento della Repubblica Ligure e della Repubblica Romana. Nel luglio 1848, poi, Proudhon presentò un progetto di imposta progressiva all'Assemblea Nazionale francese, nel clima democratico della Seconda Repubblica, ma la proposta fu respinta con una maggioranza schiacciante (appena due furono i voti favorevoli) e l'Assemblea fece approvare un ordine del giorno nel quale dichiarava "immorale" la progressività, sovvertitrice dell'ordine divino e umano. Si dovette aspettare la riforma sostenuta dalle sinistre di Caillaux (legge del 2 luglio 1914) per una riforma fiscale di segno progressivo in Francia. In Inghilterra, non mancarono dure critiche, per tutto il corso dell'Ottocento, alla progressività: McCullock, in particolare (v. J. R. MCCULLOCK, *Treatise on Principles and Practical Influence of Taxation and the Funding System*, London, 1845, 142), affermava che "nel momento in cui si abbandona il principio cardinale di esigere da tutti gli individui un'eguale proporzione del loro reddito o della loro proprietà, ci si trova in alto mare senza timone né sestante e non vi sono ingiustizie o follie che non si possono non commettere". La svolta concettuale si realizza con la scuola olandese, la prima a notare che proprio «il principio dell'eguale peso dell'imposta, cioè l'uguaglianza del sacrificio proporzionale, deve condurre alla progressività, sulla base del decrescere dell'utilità marginale» (L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., 20). Gli studiosi italiani cominciano a conoscerne le acquisizioni grazie alla traduzione del saggio di Cohen Stuart da parte di Labriola, rilevando però l'insufficienza della decrescenza dell'utilità marginale per giustificare la progressività e sostenendo altresì la necessità di dedurre un livello minimo di reddito. Nel dibattito italiano, in particolare, esercitò un'influenza notevole il saggio di Seligman (E. R. A. SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Baltimora, 1894), parimenti critico nei confronti del presupposto dell'utilità marginale decrescente. Luigi Einaudi, nella sua produzione, dapprima scartò il principio dell'eguale sacrificio, in quanto esso avrebbe potuto dare luogo ad un prelievo anche regressivo a seconda del modo in cui si supponesse decrescente l'utilità marginale (L. EINAUDI, *Corso di scienza delle finanze*, Torino, 1926, 96 ss.), esprimendosi invece in favore del principio del sacrificio proporzionale, che avrebbe potuto legittimare un'imposta moderatamente progressiva; poi si avvicinò alla posizione di De Viti De Marco, per il quale la progressività avrebbe potuto essere giustificata in termini di scelta politica e applicata su basi empiriche, ma non scientificamente dedotta dalla decrescenza dell'utilità marginale (A. DE VITI DE MARCO, *Corso di scienza delle finanze*, Torino, ristampa della seconda edizione, 1953, 184 ss.). Sul piano empirico, lo stesso Einaudi si rendeva conto che "con le medesime dieci lire il povero compra un piatto di minestra e il ricco una poltrona a teatro" [lo ricorda, da ultimo, F. PALLANTE, in C. F. FERRAJOLI – A. GENTILINI – V. MARCENÒ – G- U. RESCIGNO (a cura di), *La Costituzione inattuata. Un commentario articolo per articolo*, Milano, 2026, p. 548]. Le prime imposte progressive furono introdotte nel 1894 nel Regno Unito e nel 1914 in Francia; in Italia si attese il R.D. 30 dicembre 1923, n. 3602, che stabilì l'imposta complementare progressiva sul reddito globale (benché l'introduzione di un'imposta progressiva fosse già stata auspicata da G. RICCA SALERNO, *L'imposta progressiva e le riforme*

consideri, *letteralmente*, la progressività in termini di *criteri* (al plurale) informatori del sistema, sia che si ricostruisca la nozione, come si tenterà di fare attraverso un'interpretazione sistematica e teleologicamente orientata del testo costituzionale, quale *principio* costituzionale ordinatore, il giudizio sullo stato dell'arte della normativa tributaria è egualmente negativo. In questo studio, pertanto, non senza l'ausilio dell'esame dei lavori dell'Assemblea Costituente, ci si sforzerà di valorizzare, attraverso un'interpretazione *magis ut valeat* dell'art. 53, comma 2, Cost. in combinato disposto con gli artt. 2 e 3, comma 2, la nozione di progressività fiscale, tanto nell'ottica dei *criteri* (potenzialmente plurimi, dunque rimessi alla discrezionalità del legislatore) informatori del sistema tributario – il che pone in rilievo il tema della ragionevolezza in quanto *coerenza* delle scelte legislative conseguenti al *criterio* generale prescelto – quanto nella prospettiva di un principio-obiettivo costituzionale – di talché emerge la questione dell'*idoneità* delle opzioni legislative a perseguire il *fine* suddetto.

Certo, è evidente che una tale ricostruzione, tutta rivolta – per l'appunto – a *prendere sul serio* – l'art. 53, comma 2, Cost., implicherebbe (anche) una rimeditazione del sindacato di legittimità costituzionale sulle leggi tributarie. Emergono, difatti, *in subiecta materia*, tre problemi di carattere generale: 1) il necessario rispetto della discrezionalità del legislatore in un ambito connotato da elevata politicità (basti pensare al celebre *no taxation without representation* per darne immediata evidenza); 2) le conseguenze finanziarie delle sentenze della Corte costituzionale implicanti minori entrate o maggiori spese; 3) la necessità di cognizioni tecniche e, correlativamente, l'importanza di un'adeguata istruttoria nel processo costituzionale. In relazione a ciascuno di questi nodi, il presente studio si propone di offrire alla riflessione scientifica alcuni possibili strumenti di soluzione.

2. *Progressività fiscale, solidarietà e uguaglianza in senso sostanziale: un'indagine nel prisma del costituzionalismo democratico e sociale*

Benché l'art. 53, comma 2, Cost. si riferisca alla progressività, letteralmente, in termini di *criteri* cui è informato il sistema tributario, la sua configurazione alla stregua di un principio può essere ragionevolmente sostenuta attraverso un'interpretazione sistematica e teleologicamente orientata del testo costituzionale. La progressività scolpita nella Costituzione repubblicana, difatti, intende designare – superando il principio della tassazione "in proporzione agli averi" (art. 25 dello Statuto albertino), ritenuto espressivo dell'"uguaglianza tributaria" (art. 24) – un criterio di giustizia nel riparto della spesa pubblica sui cittadini, «ben lontano dagli indirizzi della 'finanza neutrale' caratteristici

tributarie di alcuni Stati europei, in *Bulletin de l'Institut international de statistique*, Roma, 1894, vol. 8, 229 ss.): tale imposta colpiva le persone fisiche sul loro reddito complessivo, con aliquote progressive, ma il tributo – per via di non pochi meccanismi di esenzioni legali e tenuto conto della presenza di forme diffuse e tollerate di elusione e di evasione – finì col produrre un effetto limitato. Lo stesso Regio Decreto, poi, consentiva ai Comuni di applicare un'addizionale all'imposta complementare o, in sostituzione, un'imposta generale progressiva sul reddito consumato dal contribuente, desumibile da una serie di indici tassativamente elencati. Altra imposta progressiva, introdotta nel 1926, fu quella sui celibi.

dello Stato liberale»[5], e, con ciò, il fondamento costituzionale di una funzione redistributiva del tributo[6] direttamente connessa con i principi di solidarietà (art. 2) e di eguaglianza in senso sostanziale (art. 3, comma 2). Il tributo progressivo, evidentemente, rappresenta uno strumento duttile e non repressivo che «uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela, anche dei diritti sociali»[7].

La progressività, infatti, esprime una regola di equità nella distribuzione verticale degli oneri, ponendosi come uno strumento di riduzione delle differenze, *rectius* delle diseguaglianze, economico-sociali tra i consociati[8].

---

[5] R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in C. BERLIRI – L. PERRONE (a cura di*), Diritto tributario e Corte costituzionale*, ESI, Napoli, 2006, 151.

[6] In tal senso, v. I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 185 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 1. Parte generale*, Torino, 2001, 71; sul collegamento tra funzione perequativa del tributo ed eguaglianza in senso sostanziale, v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 60 ss., P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 115 ss. e ID., *Art. 53*, in R. BIFULCO – A. CELOTTO – M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Torino, 2006, I, 1070; sulla riconduzione della progressività alla *fraternité* (e, correlativamente, alla solidarietà costituzionale), v. J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, I, 2, 786 ss. Nella scienza delle finanze, la valorizzazione della funzione redistributiva del tributo si deve in particolare ad E. VANONI, *La finanza e la giustizia sociale* (1943), ora in A. MAGLIULO (cur.), *Ezio Vanoni. La giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, 1991, 104 ss.; ma v. già i risultati del Rapporto della Commissione Economica, Ministero per la Costituente, Roma, 1946, 10 ss.

[7] F. GALLO, *La funzione del tributo al tempo delle grandi diseguaglianze*, in V. MASTROIACOVO – G. MELIS, *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 103. *Amplius*, ID., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2011, spec. cap. IV.

[8] Cfr. C. BUZZACCHI, *"Capacità contributiva" e "progressività" alla prova dell'equilibrio di bilancio*, in *Osservatorio costituzionale*, 3/2017, spec. 10. V. anche L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., p. XIX, secondo la quale «il principio di progressività è concettualmente legato (…) alla scelta costituente di realizzare un sistema fiscale equo, in cui le ricchezze fossero distribuite e le diseguaglianze sociali attenuate, proprio attraverso la leva fiscale: la progressività come esercizio di equità, dunque, nella ripartizione dei carichi pubblici». Ne deriva anche una forte correlazione tra progressività del sistema tributario e utilizzo "extrafiscale" dell'imposta, secondo le classiche impostazioni teoriche del *Kathedersozialismus* tedesco (Adolph Wagner) e di Seligman. *Contra*, v. D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, 18 (per l'A., l'utilizzo dei tributi in chiave deliberatamente redistributiva assume un carattere inevitabilmente residuale in una società liberale e in un'economia capitalistica), 343 ss. (ove si parla dell'impiego dell'imposta in funzione redistributiva come «scorciatoia inadeguata»), 347 (sull'inadeguatezza dell'imposta progressiva nel distinguere la "meritevolezza sociale" dei redditi), 354-355 (secondo l'A., l'effetto redistributivo non sarebbe un dato connaturato e strutturale al prelievo fiscale, dipendendo invece dalle scelte allocative nella destinazione del gettito e da altri fattori determinanti: la redistribuzione non andrebbe quindi colta dal lato delle entrate pubbliche quanto soprattutto sul versante della spesa e della sua allocazione: ergo, la funzione redistributiva del tributo dipenderebbe da fattori contingenti), 461 ss. (sulla critica alla teoria del sacrificio minimo e sui rischi di disincentivi alla produzione derivanti da un sistema fiscale progressivo), 495 ss. (sulla c.d. *Curva di Laffer*, secondo cui esisterebbe un livello delle aliquote superato il quale il gettito è destinato a scendere, per effetto dei disincentivi alla produzione e/o dell'aumento della propensione all'evasione e all'elusione). Di analoga impostazione, v. già G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1/2008, 90 ss. e spec. 122 ss., secondo cui la finalità principale della tassazione progressiva non sarebbe rappresentata dalla redistribuzione della ricchezza (compito in sé demandato ai provvedimenti di spesa pubblica in favore delle classi sociali meno abbienti) quanto piuttosto dal mero livellamento delle ricchezze, sicché la progressività, quale mezzo di modulazione del carico impositivo, «è in sé inidonea a realizzare autonomamente l'obiettivo funzionale di spostare ricchezza dai più ai meno abbienti. Essa può ridurre le disuguaglianze tra ricchi e poveri mediante l'impoverimento dei più ricchi. Ma l'obbiettivo redistributivo può essere realizzato a condizione che il maggior carico fiscale su chi si trova in condizione comparativamente migliori sia destinato a spese a favore

La scelta fondamentale compiuta dai Costituenti, se rettamente intesa sul piano sistematico, è quella della progressività fiscale quale declinazione specifica, nel "sistema tributario", del principio di eguaglianza in senso sostanziale[9], che alla Repubblica impone di rimuovere quegli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, ne impediscono il pieno sviluppo personale e l'effettiva partecipazione alla vita comunitaria. Eguaglianza in senso sostanziale la quale, nella logica dello Stato sociale di diritto, è necessaria anche per assicurare quel *minimum* di "omogeneità sociale"[10] che rappresenta la premessa della necessaria solidarietà del corpo sociale e politico unito col patto costituzionale. Di qui anche l'inevitabile connessione col principio di solidarietà[11], che pure può essere ritenuta esplicitata dall'utilizzo del verbo "concorrere" nel primo comma dell'art. 53[12]. Un rapporto di co-implicazione necessaria, dunque, atteso che gli stessi doveri di solidarietà, di per sé proiettati nella realtà comunitaria dell'oggi[13], risultano anch'essi funzionali alle esigenze di quel processo di trasformazione sociale attraverso la «liberazione dalla privazione»[14] le cui linee generali di sviluppo e d'indirizzo sono tracciate proprio dall'art. 3, comma 2, Cost[15]. Già Carl Schmitt, d'altronde, sia pur entro un'impostazione generale certamente non sensibile al nascente costituzionalismo democratico-sociale (e pur entro un diverso contesto costituzionale, quello weimariano, che, per quanto avanzato, non conosceva una

di chi versi nella situazione opposta. Si concorre progressivamente alle spese, ma sta alle scelte politiche concernenti la spesa ridurre le disuguaglianze, elevando il tenore di vita dei meno abbienti». Di simile tenore è la lettura di G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 141 ss., il quale contesta, sul piano teorico della scienza delle finanze, il principio del sacrificio su cui si fonderebbe la progressività, «data l'impossibilità di un confronto interindividuale delle curve di utilita (*no bridge*)» – evidenziando che, nella teoria economica, ha perso progressivamente validità l'idea stessa di confrontare l'utilità tra diversi soggetti –, ma, al contempo, richiamandosi alla lezione di De Viti De Marco, rileva che non v'è dimostrazione teorica né dell'opzione per la progressività né di quella per la proporzionalità («il principio della eguaglianza dei sacrifici, ossia dell'equivalenza economica subiettiva, non dà la dimostrazione dell'imposta progressiva, così come il principio della equivalenza economica obiettiva non dà la dimostrazione dell'imposta proporzionale»: ivi, 144); di rilievo teorico è anche l'affermazione di Nitti per la quale «progressività e proporzionalità non sono, né l'uno né l'altro, metodi condannevoli in via assoluta» (ivi, 145). In ogni caso, per l'A., la tassazione progressiva non sarebbe affatto da preferire, sia perché infrangerebbe il (preteso) principio di giustizia dell'eguale compenso per eguale lavoro (ivi, 153 ss.), sia perché altererebbe il rapporto tra reddito monetario, lavoro e godimento del tempo libero (ivi, 158), sia perché renderebbe più conveniente l'evasione, o almeno l'elusione, degli obblighi tributari (ivi, 159 ss.). V. pure E. MARELLO, *Art. 53*, in S. BARTOLE – R. BIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 542, il quale rileva che il fondamento teorico della progressività, ossia la decrescenza dell'utilità marginale dele ricchezze, presuppone due ipotesi non dimostrate, ossia la comparabilità delle utilità soggettive e l'assenza di esternalità positive delle ricchezze elevate.

[9] Cfr. anche A. MONDINI, *Corso di diritto della finanza pubblica*, Padova, 2021, 215.

[10] Nel senso proprio di H. HELLER, *Democrazia politica e omogeneità sociale* (1928), in ID., *Stato di diritto o dittatura?*, trad. it., Napoli, 1998. In una prospettiva certo diversa nei presupposti, ma convergente nei risultati (il «minimo di omogeneità»), v. G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1967, 48.

[11] V. già C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1975-76, II, 1152 e F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 59 ss.

[12] Aspetto, questo, sottolineato da C. SACCHETTO, *Tassa (in generale)*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIV, Milano, 1992, 3 ss. e spec. 20.

[13] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 163.

[14] Così lo definisce A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, in *Enciclopedia giuridica*, Roma, 1989, 7.

[15] Secondo la chiave di lettura che attraversa l'opera di M. LUCIANI, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, 1983.

formulazione così innovativa e dirompente come quella dell'art. 3, comma 2, Cost. it.) poteva sostenere che il riconoscimento dei doveri fondamentali toglieva allo Stato il carattere dello Stato borghese di diritto, ché anzi tale affermazione era rivolta espressamente a tale scopo, affiancando ai principi liberal-individualistici l'enunciazione del carattere sociale del *Reich* tedesco[16].

Tale lettura trova conforto anche nella giurisprudenza della Corte costituzionale. In particolare, già alcune importanti pronunzie del 2001 (sent. n. 155 e ord. n. 341, riprese dalla sent. n. 223 del 2012) deponevano nel senso che la progressività andasse intesa «come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, 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 della Costituzione)»; non vi sarebbe, in quest'ottica, alcuna tensione interna all'art. 53 Cost. – ovverosia: in termini di deroga al principio della capacità contributiva – in quanto, come si legge già nella sentenza n. 128 del 1966, i tributi progressivi consentono di «fare gravare maggiormente il carico sui redditi personali più elevati», rendendo la partecipazione di ciascuno alla spesa pubblica più «adeguata alla capacità contributiva individuale».

Non vi sarebbe da temere, in tal senso, una prevalenza – attraverso la (accentuata) progressività del sistema tributario – dell'interesse fiscale sui diritti inviolabili della persona[17] (e una correlata "primazia" del progetto di trasformazione sociale delineato dall'art. 3, comma 2, sui diritti *ex* art. 2 Cost.): non soltanto, difatti, il programma di emancipazione espresso dal principio di eguaglianza in senso sostanziale è esso stesso funzionale ad un effettivo esercizio di quei diritti inviolabili di cui all'art. 2 – in nome del "pieno sviluppo della persona umana" –; ma, per giunta, letture di segno contrario finirebbero per avallare implicitamente la considerazione dei diritti proprietari alla stregua di diritti inviolabili (il che, invece, è da escludere alla luce della lettera e dello spirito dello stesso art. 42 Cost.)[18].

---

[16] C. SCHMITT, *Dottrina della Costituzione* (1928), trad. it. a cura di A. Caracciolo, Milano, 1984.

[17] Come traspare, invece, da un passo di F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in C. BERLIRI – L. PERRONE (a cura di*), Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 39 ss. e spec. 42.

[18] È ragionevole sostenere che il diritto di proprietà, nell'ordinamento costituzionale repubblicano, non goda di alcun connotato di inviolabilità e di fondamentalità. Non ha bisogno di spiegazioni, in effetti, la netta differenza tra la formulazione dell'art. 42 Cost. e l'art. 29, primo comma, dello Statuto albertino, che definiva tutte le proprietà, senza eccezione alcuna, "inviolabili", così ponendosi nel solco dei principi liberali della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino del 1789, la quale non soltanto inquadrava la proprietà (accanto alla libertà, alla sicurezza e alla resistenza all'oppressione) nel novero dei «diritti naturali e imprescrittibili» (elencati nell'art. 2), ma, nel dedicarvi una norma apposita (art. 17), la definiva un «diritto inviolabile e sacro». Il radicale cambio di paradigma operato dalla Costituzione italiana è, invece, testimoniato, in primo luogo, dalla stessa collocazione sistematica dell'art. 42 Cost., che la presenta di seguito alle disposizioni consacrate alla tutela dei diritti del lavoro e che rende altresì "visivamente" evidente lo sganciamento della proprietà dalle libertà civili, ma ciò trova conferma ulteriore nella circostanza che l'art. 42 – dopo aver equiparato, peraltro, la proprietà privata a quella pubblica, nel primo comma – si limita, al comma 2, a rinviare alla legge la determinazione dei modi di acquisto, di godimento e i limiti. In altre parole, la proprietà è riconosciuta e tutelata costituzionalmente non in quanto attributo fondamentale riconducibile al patrimonio irretrattabile della persona umana, ma (solo) quale istituto giuridico: ciò non significherebbe, però, a differenza di quanto abbia sostenuto la dottrina tedesca in relazione alla teoria dell'*Institutsgarantie*, che risulti assicurata protezione costituzionale all'insieme

L'universalità del tributo, quindi, sarebbe legata da «un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività» (v. ancora ord. n. 341 del 2001), il che confermerebbe un'armonia interna all'art. 53 Cost., a dispetto di quelle tesi che colgono dei due commi nei quali si articola la norma costituzionale una sorta di "bilanciamento interno", sul presupposto di un'intima divergenza tra il principio della capacità contributiva (interpretato nel senso "difensivo" della proprietà del contribuente avverso le pretese erariali) e quello della progressività (inteso alla stregua di uno strumento invasivo dei beni, reddituali e patrimoniali, del

---

delle disposizioni di leggi ordinarie che individuano il contenuto e i limiti del diritto soggettivo di proprietà – altrimenti si finirebbe per costituzionalizzare *in toto* surrettiziamente una disciplina di rango inferiore: cfr. la posizione critica di A. BALDASSARRE, *Proprietà*, in *Enciclopedia giuridica*, Treccani, Roma, vol. XI, 1990, p. 10 –, ma che la proprietà privata rappresenti un "istituto di diritto costituzionale", consistente in una "costellazione di valori" caratterizzata da un rapporto di "coessenziale determinazione reciproca" (ivi, p. 11) tra principi di libertà e principi di conformazione sociale (sicché la funzione sociale risulta connaturata alla proprietà, e perciò mai disgiungibile da essa), con la conseguenza che il legislatore potrebbe discrezionalmente modulare il contenuto del diritto, ora dando prevalenza al versante delle libertà ora accentuando i vincoli sociali, ma senza spingersi ad eliminare gli elementi di questo rapporto o a modificarne l'assetto di reciprocità, fermo restando il rispetto di un criterio di proporzionalità dei mezzi rispetto ai principi ordinatori [A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili* (voce), in *Enciclopedia giuridica*, Roma, vol. XI, 1990, 35-36]. In quest'ottica, può essere affrontato entro una diversa lente il problema – che in questa sede non esaminiamo – dei limiti quantitativi *massimi* all'imposizione fiscale. Nulla osterebbe, difatti, in ragione della argomentata non fondamentalità dei diritti proprietari e dell'assenza di previsioni costituzionali espresse, a che il legislatore introduca aliquote molto alte sui redditi più elevati, secondo un'opzione politica di accentuata progressività, fermo restando il doveroso rispetto del principio della capacità contributiva. *Contra*, v. almeno G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, cit., 90 ss.; G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Napoli, 2011, 2 voll.; D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, cit., 17 (che contesta l'incessante correzione dei diritti proprietari in senso egualitaristico); F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., 51-52: per quest'ultimo A., in particolare, «non può *non* valere anche per l'ordinamento italiano il principio affermato dalla Corte costituzionale tedesca per cui il tributo diventa incostituzionale laddove superi un livello massimo (la Corte tedesca ha ritenuto superato il livello massimo se il sistema complessivo delle imposte avoca alla mano pubblica una quantità di reddito complessivo del contribuente superiore al 50%)». Tuttavia, non bisogna obliare che l'ordinamento tedesco è privo di un'opzione costituzionale espressa per la progressività del sistema tributario; inoltre, l'impianto costituzionale italiano – caratterizzato da un coerente rapporto tra solidarietà, eguaglianza in senso sostanziale, catalogo dei diritti sociali fondamentali (assente nel *Grundgesetz*) – ha una più marcata connotazione sociale, che, in termini sistematici, ridimensiona il portato dei diritti proprietari. Si condividono, perciò, i rilievi di F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, cit., 54 (v. *infra*, nota 39). Per gli stessi motivi, non rileverebbe come riferimento comparato la sentenza del Conseil Constitutionnel francese del 29 dicembre 2012, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una serie di aliquote marginali massime aggirantisi attorno al 70% (su cui, v. G. BERGONZINI, *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti costituzionali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1/2013, 3 ss.). *A fortiori*, differisce profondamente dal complessivo disegno costituzionale italiano la configurazione della proprietà alla stregua di un diritto fondamentale discendente dal sistema CEDU (elemento, questo, valorizzato da G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, cit., 141 ss.). Correttamente, quindi, per la Corte costituzionale italiana, assicurare l'adempimento dell'obbligo tributario e il rispetto del principio di progressività del sistema tributario rappresentano uno dei limiti – in termini di funzione sociale ovvero di utilità sociale – nei confronti del diritto di proprietà (sent. n. 129/1957) e della libertà di iniziativa economica privata (sent. n. 209/1976). *Contra*, a sostegno di un impegno della giurisprudenza costituzionale a favore di un bilanciamento (meno "ineguale": si direbbe con lessico lucianiano) tra interesse fiscale e diritti economici, cfr. S. SILEONI, *Il dovere di solidarietà costituzionale in astratto, l'obbligazione tributaria nel concreto: spunti per una ricostruzione del rapporto tributario dalla più recente giurisprudenza costituzionale*, in *Federalismi.it*, 19/2024, 243 ss. e spec. 273 ss.

contribuente)[19]. Tant'è vero che la Corte, nella più recente sentenza n. 116 del 2013, ha opportunamente rilevato che i "principi" dell'art. 53 Cost. (così, evidentemente, accostando "capacità contributiva" e "progressività") rappresentano – entrambi, *ça va sans dire* – «specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.». Peraltro, già nella prima sentenza nella quale il principio di progressività viene evocato, la n. 129 del 1957 (sulla legittimità della nominatività obbligatoria dei titoli azionari), la Corte leggeva la progressività in stretta correlazione con il principio di capacità contributiva.

Ancora, la sentenza n. 179 del 1976, dichiarativa dell'incostituzionalità del cumulo dei redditi, ravvisava nei principi della personalità e della progressività dell'IRPEF la finalità di far sì che «tutti potessero concorrere alle spese pubbliche secondo la propria effettiva capacità contributiva». Senza contare, poi, il chiarissimo tenore della sentenza n. 11 del 1997, nella quale si afferma che costituiscono corollari della capacità contributiva, anche «secondo quanto risulta dagli Atti dell'Assemblea Costituente», «da un canto, la strutturazione del sistema fiscale secondo criteri di progressività e, dall'altro, l'esenzione dall'imposizione dei c.d. minimi vitali». Oltretutto, è bene anche ricordare che se, dal punto di vista della teoria della scienza delle finanze, la nozione di capacità contributiva segna il passaggio da una concezione del tributo come corrispettivo dei servizi pubblici erogati, lo stesso principio apre alla possibilità che il carico fiscale venga graduato secondo il "sacrificio" e, quindi, basandosi sulla progressività[20]. Ulteriori conferme, dunque, dell'armonia interna all'art. 53 Cost.

Il collegamento tra progressività fiscale, funzione redistributiva del tributo e principio di eguaglianza in senso sostanziale rafforza, a ben vedere, lo stesso fondamento solidaristico del dovere tributario[21]: un dovere, questo, non già inteso in termini di mera soggezione alla pretesa autoritaria dello Stato impositore, in nome della superiorità dell'interesse fiscale, ma preordinato ad assicurare il necessario finanziamento delle prestazioni sottese al sistema dei diritti costituzionali[22]. Anzi, è esattamente in ragione della valenza redistributiva assunta, attraverso la strutturazione del sistema fiscale secondo criteri di progressività, dal dovere tributario[23], che quest'ultimo può essere

[19] Di tale indirizzo appaiono espressive quelle posizioni che considerano la capacità contributiva come un vincolo in negativo alle scelte del legislatore, da cui deriverebbe il divieto, per il decisore politico, di stabilire pretese fiscali sull'ammontare delle risorse economiche necessarie per soddisfare i bisogni minimi primari di ciascuno (il c.d. minimo vitale, su cui v. spec. G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, cit., I, 193 ss. e D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., 203 ss.) e, correlativamente, di ridurre – una volta effettuato il prelievo fiscale – la capacità economica dei contribuenti al di sotto dell'*Existenzminimum.*

[20] Cfr. L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., p. 32; v. già S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 37 e F. FORTE, *Il principio della progressività*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1/1952, spec. 304 ss.

[21] Sul rapporto tra progressività del sistema fiscale e implicazione finalistica del dovere tributario, v. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011, 6; v. già, *amplius*, G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, cit., *passim*: sulla lezione lombardiana, cfr. F. GALLO, *Il dovere tributario quale specificazione del generale dovere di solidarietà nel pensiero di Giorgio Lombardi*, in *Politica del diritto*, 1/2023, 127 ss.

[22] S. HOLMES – C. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti* (2000), trad. it., Bologna, 2000.

[23] In quest'ottica, la stessa nozione di "interesse fiscale" viene ad essere rimeditata, finendo col coincidere con quell'interesse della collettività che risulta proprio dal processo di rimozione degli ostacoli

riconosciuto alla stregua di un dovere di solidarietà[24], in quanto tale connotato in termini di inderogabilità[25].

Sebbene con un certo ritardo[26], la stessa Corte costituzionale, a partire dalla sentenza n. 288 del 2019, ha chiaramente preso posizione in favore della riconducibilità del dovere tributario ai doveri inderogabili di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.[27]: «nella Costituzione il dovere tributario è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (…) 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: sia quelli sociali sia quelli civili»; ed è, per l'appunto, «anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost. che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. (…)» (sent. n. 288 del 2019).

Ciò implica, evidentemente, che il titolare dell'interesse alla riscossione delle imposte non è tanto lo Stato-apparato quanto lo Stato-comunità[28], attesa la centralità delle aspettative di emancipazione sociale che la Costituzione ascrive alle persone in cui si articola la Repubblica in quanto comunità umana (rispetto alle esigenze, in sé considerate, di funzionamento delle istituzioni pubbliche). Certo, spetterà comunque «alle amministrazioni realizzare le politiche pubbliche attraverso cui dare concreta

---

di ordine economico-sociale onde favorire la trasformazione generale della società (cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., spec. 107).

[24] In argomento, v. pure C. SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano*, in B. PEZZINI – C. SACCHETTO (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2005, 167 ss. e spec. 187 ss. (sullo sfondo del passaggio storico dalla finanza neutrale alla finanza funzionale); F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della costituzione italiana, per l'ordinamento giuridico in cammino dell'Unione Europea*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 4/2010, 427 ss. e spec. 433; cfr. anche L. CARLASSARE, *Solidarietà: un progetto politico*, in *Costituzionalismo.it*, 1/2016, 45 ss. e spec. 65, che, a proposito del dovere tributario, evidenzia come «la solidarietà del *singolo* entra qui in gioco nel suo *duplice* significato: come sentimento di condivisione, di comunione con gli altri membri della società, di appartenenza alla comunità; e come *dovere* giuridicamente imposto di contribuire alla vita comune».

[25] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 200. Ne deriva, perciò, nella condivisibile prospettiva sistematica accolta dall'A., un inevitabile plusvalore dei doveri inderogabili di solidarietà, entro i quali rientra il dovere tributario, rispetto ai diritti economici (ivi, 225 ss.): ve ne sarebbe conferma, per esempio, nella sentenza n. 51 del 1992 della Corte costituzionale in materia di segreto bancario, nella quale si legge che «al livello dei principi costituzionali, resta fermo, comunque, che le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di quest'ultimo un ostacolo all'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.)». Ciò, si badi, muovendo anche dal presupposto che «al segreto bancario (…) non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, né, men che meno, un diritto della personalità».

[26] Eppure, come ricorda E. DE MITA, *Introduzione* a C. BERLIRI – L. PERRONE (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., XIV, già la sentenza sul catasto (n. 16 del 1965) richiamava espressamente il dovere di solidarietà economica delineato dall'art. 2 Cost.; un primo accenno, poi, quantunque non sviluppato, si rinviene nella sentenza n. 48 del 1961 (cfr. L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., p. 48).

[27] L. ANTONINI, *Introduzione* a V. MASTROIACOVO – G. MELIS, *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 3.

[28] P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., *passim*; F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., 352; F. PIZZOLATO – C. BUZZACCHI, *Doveri costituzionali* (voce), in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, III Agg., Torino, 2008, spec. 334-337.

soddisfazione alle aspettative di prestazione suscitate dalla proclamazione dei diritti costituzionali, cosa che rende la presenza di tali amministrazioni indispensabile, ma la ragione fondamentale della loro previsione non è più, semplicemente, la loro esistenza in quanto tale, bensì diventa l'attuazione dei diritti costituzionali: ciò che, in ultima istanza (…) giustifica la funzione erariale dello Stato»[29].

L'inquadramento del dovere tributario nel novero dei doveri inderogabili di solidarietà (art. 2 Cost.) assolve, perciò, anche ad un'essenziale funzione garantistica, dal momento che, collegando il concetto di "dovere" alla realtà materiale del vincolo comunitario piuttosto che all'idea dell'autorità statale, non solo si pone oltre le strettoie dell'atomismo liberale ottocentesco, ma «vale anche a ridefinire in termini innovativi gran parte di quelli che, nelle visioni statualistiche, erano tradizionalmente indicati come i doveri di soggezione»[30].

3. *La progressività del sistema tributario nel dibattito dei Costituenti*

La funzionalizzazione della progressività del sistema tributario al perseguimento dell'obiettivo dell'eguaglianza in senso sostanziale è resa evidente anche dal dibattito svolto in Assemblea Costituente.

L'intervento dell'on. Salvatore Scoca nella seduta dell'Assemblea Costituente del 23 maggio 1947, per esempio, segnala chiaramente l'intenzione riformatrice degli estensori della disposizione costituzionale, che avrebbe così legittimato un'impegnativa opera di revisione, da parte del legislatore ordinario, di un sistema tributario «i cui effetti complessivi apparivano palesemente regressivi»[31].

Diverse, però, erano le vedute sulla portata applicativa del principio: per esempio, lo stesso on. Scoca precisava che l'enunciazione del principio, riferito al "sistema" nel suo complesso, non obbligasse il legislatore a rendere progressive tutte le imposte («perché ben sappiamo che la progressione non si addice alle imposte dirette reali e può trovare solo inadeguata e indiretta applicazione nelle imposte sui consumi e nelle imposte indirette in generale»); impostazione, questa, condivisa dall'on. Meuccio Ruini, il quale distingueva tra tributi diretti e indiretti, mentre l'economista on. Epicarmo Corbino riteneva la formula della progressività riferibile ai soli tributi personali.

Eppure, in realtà, di progressività si cominciò a parlare non già in sede di Sottocommissione, ma direttamente in plenaria[32]: in particolare, si dovette attendere la

[29] F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., p. 352; sul rapporto tra principio di progressività e principio di solidarietà, v. anche P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario. L'evoluzione dell'Amministrazione finanziaria da strumento a soggetto del rapporto solidale*, Torino, 2023, 52 ss.

[30] L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 160. Per una giustificazione "comunitaria" del dovere tributario, v. pure C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., 8-9.

[31] R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 152; v. pure P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Digesto Disc. Priv.*, sez. comm., XIV, Torino, 1997, spec. 80 e 83.

[32] Per questi riferimenti, v. F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., 349-350.

discussione assembleare del 15 aprile 1947 affinché il tema della progressività facesse il suo ingresso esplicito nel dibattito. In quella seduta, infatti, venne presentato un emendamento – primo firmatario il democristiano Luigi Meda – che recitava: «I tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività». Poiché l'ordine del giorno riguardava i "rapporti civili", l'esame della proposta fu differito al 19 maggio successivo, data in cui si aprì la discussione sui "rapporti economici": fu in quell'occasione, difatti, che Salvatore Scoca ripropose la questione, avanzando una formulazione più ampia e meditata di articolo aggiuntivo, che introduceva, peraltro, un riferimento espresso alla salvaguardia di quell'*Existenzminimum* che sarebbe stato ampiamente elaborato e valorizzato dalla dottrina e dalla giurisprudenza tedesche («Salve le esenzioni determinate dalla necessità di assicurare a ciascuno la soddisfazione dei bisogni indispensabili alla esistenza, tutti debbono concorrere alle spese pubbliche, in modo che il carico tributario individuale risulti applicato con criterio di progressività»).

Nella seduta del 23 maggio la discussione sulla configurazione concreta del prelievo fiscale poté entrare nel merito. A introdurla fu un intervento di Edgardo Castelli[33], il quale diede conto dell'accordo raggiunto, al di fuori dell'Aula, tra lui, i colleghi democristiani Salvatore Scoca e Luigi Meda, da un lato, e i comunisti Ruggero Grieco e Renzo Laconi, dall'altro, al fine di ricondurre a unità le diverse proposte presentate. La formulazione concordata recitava: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività». Tale avrebbe eguagliato, senza ulteriori modifiche sostanziali, il testo definitivo dell'art. 53 della Costituzione.

A illustrare con la maggiore chiarezza e profondità le ragioni della progressività – insieme alla necessità di preservare un minimo vitale sottratto a ogni potestà impositiva dello Stato – fu, appunto, Salvatore Scoca. Egli denunciò innanzitutto l'iniquità derivante dal peso eccessivo che il sistema tributario dell'epoca attribuiva ai tributi indiretti rispetto a quelli diretti, poiché i primi «attuano una progressione a rovescio, in quanto, essendo stabiliti prevalentemente sui consumi, gravano maggiormente sulle classi meno abbienti». Indi per cui si avvertiva la necessità di inserire «nella nostra Costituzione, in luogo del principio enunciato dall'articolo 25 del vecchio Statuto, un principio informato a un criterio più democratico, più aderente alla coscienza della solidarietà sociale e più conforme alla evoluzione delle legislazioni più progredite»: per l'appunto, il principio della progressività.

Scoca precisò, tuttavia – lo si anticipava poc'anzi – che «naturalmente, con questa enunciazione non vogliamo dire – né lo potremmo – che tutte indistintamente le imposte debbono essere progressive, perché ben sappiamo come ciò sarebbe impossibile o scientificamente errato; perché ben sappiamo che la progressione non si addice alle imposte dirette reali e può trovare solo inadeguata e indiretta applicazione nelle imposte sui consumi e nelle imposte indirette in generale. Resta tuttavia fermo che il sistema tributario nel complesso deve essere informato al principio della progressività, nel modo

[33] Il cui ruolo nella formulazione del testo definitivo dell'art. 53 Cost. è sottolineato in particolare da G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai 'lavori preparatori', della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Rivista di diritto tributario*, 1/2009, spec. 116-119.

concreto che ho chiarito (...). Non si può negare che una Costituzione la quale, come la nostra, si informa a principî di democrazia e di solidarietà sociale, debba dare la preferenza al principio della progressività (…). Si può discutere sulla misura e sui limiti della progressione; non sul principio».

Nella medesima prospettiva di tutela delle fasce più deboli si collocava, nella visione di Scoca, l'esigenza di prevedere una soglia minima sottratta all'obbligo tributario: «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 ed 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, aspetti caratteristici di quella capacità contributiva, che la formulazione concordata dell'articolo aggiuntivo pone a base della imposizione».

4. *Le interpretazioni prevalenti dell'art. 53, comma 2, Cost. e il self-restraint della Corte costituzionale*

Sebbene la configurazione della progressività alla stregua di un principio sia stata da più parti prospettata in dottrina – trovando altresì conferme in alcuni luoghi della giurisprudenza costituzionale – nondimeno non se ne sono tratte, per la più gran parte, le doverose conseguenze sul piano applicativo, con riferimento alla sua "giustiziabilità".

Se è vero che, non di rado, viene affermato che «si può guardare al sistema tributario dal punto di vista dei suoi tributi, come previsione di determinati fatti economici imponibili, al fine di valutare la loro idoneità a realizzare, sia come tributi singoli, sia come sistema, i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività»[34], tuttavia, se per la capacità contributiva non manca una giurisprudenza ormai importante (quantitativamente e qualitativamente)[35], in relazione alla progressività il dato non appare altrettanto confortante.

La Corte costituzionale, difatti, ha ritenuto che la progressività si riferisca all'intero sistema tributario, ma che non si configura alla stregua di un requisito dei singoli tributi,

[34] E. DE MITA, *Introduzione*, cit., X.

[35] Cfr. A. FANTOZZI, *La giurisprudenza della Corte Costituzionale in materia tributaria*, Relazione, Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, 6-7 giugno 2016, Roma. L'A., all'uopo, evidenzia le diverse fasi di sviluppo della giurisprudenza costituzionale sul diritto tributario, da un primo stadio, nel quale ha trovato affermazione specialmente il parametro dell'art. 23 Cost. (e, in misura minore, il parametro dell'art. 53, primo comma, Cost.), ad una seconda fase, caratterizzata da una compiuta elaborazione delle garanzie individuali rispetto alla compressione dei diritti personali e patrimoniali sovente realizzata nel nome dell'interesse fiscale e della particolarità del diritto tributario (facendo così valere l'effettività e l'attualità della capacità contributiva), sino ad una terza più recente, caratterizzata da una valorizzazione dei vincoli finanziari e del principio dell'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.)

applicandosi, di preferenza, solo ad alcuni di essi (sentenze n. 12 del 1960, n. 30 del 1964[36], n. 128 del 1966[37], n. 23 del 1968; più di recente, v. sent. n. 2 del 2016). Non poche decisioni, in proposito, confermano la legittimità di scelte legislative aventi ad oggetto tributi proporzionali o fissi (intrinsecamente e strutturalmente non progressivi, dunque), per esempio alla luce della loro natura reale e non personale, sul presupposto che il principio di progressività concernerebbe solo le imposte personali[38]. Linea di tendenza, questa, che trova conferme, d'altronde, anche sul piano comparato[39].

---

[36] Su cui, v. E. DE MITA, *Principio di progressività e sistema impositivo*, in ID., *Fisco e Costituzione*, cit., I, 180 ss.: l'art. 53 Cost., «che incide sul complesso del sistema fiscale e non su ciascuno dei tributi, non vieta né una singola imposizione ispirata a principi diversi da quelli della progressività, né che la spesa per i servizi generali sia coperta da imposte indirette o da entrate che siano dovute esclusivamente da chi richiede la prestazione dell'ufficio organizzato per il singolo servizio, o da chi ne provoca l'attività».

[37] Su cui, v. ancora E. DE MITA, *Progressività del sistema e singole imposte*, in ID., *Fisco e Costituzione*, cit., I, 239 ss.: l'A. evidenzia, sulla scia della Corte, che «non tutti i tributi si prestano (…), dal punto di vista tecnico, all'adattamento al principio di progressività che, inteso nel senso dell'aumento di aliquota col crescere del reddito, presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale di ogni contribuente ed è quindi applicabile alle imposte personali, ma non a tutte le altre imposte. Il precetto costituzionale della progressività, che ha un fine politico sociale, potrà essere attuato, nei limiti consentiti dalle particolari esigenze, ricorrendo di preferenza a tipi di tributi i quali consentano di fare gravare maggiormente il carico sui redditi personali più elevati, e rendano quindi la partecipazione di ciascuno alle spese pubbliche adeguata alla capacità contributiva individuale».

[38] V. sent. n. 143 del 1995; sent. n. 377 del 1996 (sono «le imposte personali a dover essere tecnicamente adeguate all'attuazione del principio di progressività»); sent. n. 263 del 1994; sent. n. 159 del 1985. Ricorda L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., 45: «La (…) Corte costituzionale ha seguito la lettura del principio di progressività come principio che naturalmente governa le sole imposte personali, arrivando più di una volta a sottolineare come solo tali imposte siano 'tecnicamente adeguate all'attuazione del principio di progressività'. È sulla base di questa scelta del legislatore costituente, che la Corte costituzionale da un lato ha potuto rigettare tutte le censure di incostituzionalità negli anni sollevate nei confronti di singoli tributi non progressivi, dall'altro, coerentemente alla premessa, la Corte sembra ritenere che il principio di progressività non possa essere disatteso dal legislatore tout court in materia di imposte personali».

[39] Vicino al caso italiano, in particolare, è quello dell'ordinamento spagnolo, ove l'art. 31, primo comma, della Costituzione – in buona parte ispirato all'art. 53 Cost. it. – afferma che «Tutti contribuiranno a sostenere le spese pubbliche in conformità con le loro capacità economiche mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi di uguaglianza e progressività che, in nessun caso, avrà finalità espropriativa». Nell'ordinamento italiano, però, non è previsto il limite del divieto dell'imposta confiscatoria (come ricorda F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, cit., 54, i diritti proprietari sono in linea di principio sottratti nell'*an* alle decisioni della maggiornza e devono essere, pertanto, costituzionalmente fissati, riconosciuti e tutelati, ma non sono in alcun modo predefiniti nel *quantum*; v. pure ivi, 70, con riguardo alle differenze rispetto all'ordinamento tedesco). La giurisprudenza costituzionale spagnola, in maniera non dissimile da quella italiana, ha sostenuto che il principio di progressività è riferito al sistema tributario nel suo complesso, non già ai singoli tributi (v. sentt. n. 27 del 1981, n. 221 del 1992, n. 182 del 997, n. 14 del 1998, n. 189 del 2005, n. 327 del 2006): «*pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema*»; eppure, non manca un'apertura ad un'incidenza maggiore del sindacato costituzionale: secondo il Tribunale costituzionale «*la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema*» (sentt. n. 7 del 2010 e n. 19 del 2012). Simile approccio si rinviene anche in alcune esperienze ordinamentali latinoamericane: per es., con riferimento all'art. 363 della Costituzione colombiana, v. almeno le sentenze C-100/14 e C-571/19. In quest'ultima decisione, in particolare, la Corte Costituzionale colombiana ha sostenuto che, se da un lato il principio di progressività esige che si garantisca un trattamento differenziato tra i soggetti passivi del tributo, trattamento che può concretizzarsi sia al momento della riscossione sia al momento della distribuzione del gettito, dall'altro rileva che l'art. 363 Cost. configura la progressività come massima di ottimizzazione del sistema tributario, ma non dispone che debba applicarsi alle singole tasse, contribuzioni o imposte considerate isolatamente. Sicché, con riguardo al caso di specie, nell'esercizio dell'ampio margine di discrezionalità riconosciuto al

Si riconosce, per lo più, che la formulazione della nozione di progressività è tanto generica da poter legittimare, nella sua attuazione ad opera del legislatore tributario, scelte discrezionali tra loro anche molto diversificate, con il conseguente ridimensionamento dei margini di intervento del sindacato di legittimità costituzionale. Da un lato, difatti, l'art. 53, comma 2, Cost. non menziona "aliquote" progressive, ma si limita ad evocare "criteri" di progressività[40], dall'altro, come si anticipava, si limita ad inerire al "sistema" fiscale nel suo complesso, lasciando evidentemente alle valutazioni politiche del legislatore ordinario un'ampia gamma di interventi sulla scelta del grado di progressività del sistema da perseguire e delle correlate modalità tecniche di realizzazione.

Tant'è che, come si ricordava anche in precedenza, il giudice delle leggi ha sempre rigettato le questioni di legittimità costituzionale aventi ad oggetto singoli, determinati, prelievi non progressivi. «Non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico» – si legge nella sentenza n. 128 del 1996 della Corte costituzionale – «all'adattamento al principio della progressività, che – inteso nel senso dell'aumento di aliquota col crescere del reddito – presuppone un rapporto diretto fra imposizione e reddito individuale di ogni contribuente»[41]. Correlativamente, anche in relazione alle imposte personali – e a quella per eccellenza, l'IRPEF, che pure sembra il "naturale" campo di applicazione della progressività – il "criterio" da impiegare non sarebbe univoco (ché, per l'appunto, l'art. 53 parla di "criteri" al plurale): in altre parole, la progressività dell'IRPEF «non necessariamente deve essere disegnata dalle aliquote»[42], atteso che la norma costituzionale non porrebbe vincoli in ordine alla *struttura* del tributo, sicché, per esempio, «si potrebbero immaginare altri congegni normativi che, insieme alla (o in sostituzione della) pluralità di aliquote, risultino idonei a garantire effetti di progressività», come sarebbe, in ipotesi, «se venisse introdotta un'ampia *no tax area* generale per tutti i redditi, accompagnata dalla previsione di deduzioni e detrazioni decrescenti (in modo ancor più spiccato rispetto al sistema vigente) all'aumentare del reddito»[43]. In quest'ottica, si sosterrebbe, d'altronde, che un'eventuale imposta sul reddito ad aliquota proporzionale (la c.d. *flat tax*) non sarebbe immediatamente, e di per sé, qualificabile come incostituzionale, ora perché potrebbe essere comunque compensata da altre forme di imposizione con caratteri progressivi ora giacché la struttura interna del tributo potrebbe essere congegnata in modo tale da garantire un risultato complessivamente progressivo attraverso la concessione di aree esenti da imposta e di deduzioni[44]. Non tutto si giocherebbe, quindi, sull'aliquota, ché anzi altri elementi della

legislatore in materia tributaria, risulta ragionevole l'aumento dell'aliquota IVA di tre punti percentuali: ciò non introdurrebbe una "dose di manifesta regressività" nel sistema tributario, poiché la misura persegue una finalità legittima e compensa gli sforzi sostenuti dalle persone con minori redditi mediante un incremento della spesa sociale, della quale esse sono le principali beneficiarie.

[40] Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 38-39.

[41] Tant'è vero che, continua la Corte, «il principio della progressività, applicabile alle imposte personali ma non a tutte le altre diverse imposte, non può riguardare quelle di bollo».

[42] A. CARINCI – T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 82.

[43] *Ibidem*.

[44] È questo l'argomentare di A. CONTRINO – G. CORASANITI – E. DELLA VALLE – A. MARCHESELLI – E. MARELLO – G. MARINI – S. M. MESSINA – M. TRIVELLI, *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2024, 22. V. pure L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., 159, secondo cui l'unica modalità per garantire la conformità costituzionale di un sistema fiscale imperniato sulla *flat tax* sarebbe la previsione di

struttura del tributo potrebbero essere ridefiniti per strutturare il sistema fiscale in modo comunque complessivamente progressivo, in particolare facendo leva su detrazioni e deduzioni (le prime concentrate, per natura, sulle classi inferiori di reddito (così accentuando la progressività dell'imposta sui primi scaglioni), le seconde fruibili dai soggetti rientranti in classi di reddito più elevate)[45], senza contare, poi, la possibilità di graduare l'estensione della stessa base impositiva.

Ma la conseguenza effettiva di questo approccio, evidentemente, non è stata semplicemente quella di legittimare la circostanza che singoli tributi (specie quelli non personali) possano eventualmente ispirarsi anche ad altri criteri, ma la tendenziale impraticabilità di una censura di incostituzionalità riferita al parametro dell'art. 53, comma 2, il che ha finito col far perdere al principio gran parte della sua precettività[46]. E ciò, si badi, anche perché la Corte costituzionale ha tendenzialmente escluso il sindacato sull'entità e sulla proporzionalità dell'onere tributario, considerandolo come ambito nel quale si eserciterebbe un'ampia discrezionalità del legislatore, facendo salvo il controllo di legittimità essenzialmente sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà e irrazionalità delle norme[47] (sentenze n. 144 del 1972 e n. 201 del 1975).

Non a caso, larga parte della dottrina considera l'art. 53, comma 2, Cost. alla stregua di una norma meramente programmatica[48], priva di efficacia vincolante[49], comunque inidonea ad integrare un parametro univoco nel giudizio di legittimità costituzionale[50]. In tal senso, alcuni autori ne hanno financo parlato come di un condizionamento «attenuato» e «approssimativo»[51], «concretamente inattuabile»[52], o ancora come di un «vincolo piuttosto evanescente (per non dire inconsistente)»[53] o, comunque, una regola priva di sanzione[54].

---

una estesa *no tax area* con la previsione di un meccanismo ben coordinato di deduzioni e di detrazioni di imposta articolate in relazione ai carichi familiari, e M. BERTOLISSI, *Progressività, "flat tax" e tassazione del reddito incrementale in uno Stato costituzionale in crisi*, in *Il Sole-24 Ore – Rassegna tributaria*, 2023, 709 ss.

[45] L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., 46-47.

[46] Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 153.

[47] Cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, III ed., 51.

[48] V. già A. D. GIANNINI, *I Rapporti tributari*, in AA.VV., *Commentario sistematico alla costituzione italiana*, vol. I, Firenze, 1950, 273 ss.

[49] Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 12; V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, II ed., 101

[50] P. BORIA, *L'interesse fiscale,* cit., 117, il quale ne parla in termini di «un obiettivo generale ed indeterminato verso il quale l'azione legislativa deve potersi orientare»; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1962, 464 ss.; anche C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., 11, rileva che «la scelta compiuta in Assemblea Costituente è stata a favore di un principio sufficientemente generico da lasciare al legislatore un'amplissima discrezionalità, determinando tra l'altro anche una netta delimitazione dell'ambito del giudizio di legittimità costituzionale, posto che difficilmente le scelte parlamentari possono essere sindacate per insoddisfacente attuazione di tale regola costituzionale».

[51] P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 87. V. anche ID., *Art. 53*, cit., 1070.

[52] E. MARELLO, *Art. 53*, cit., 542.

[53] G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2022, 97: eppure, lo stesso A. rileva che questo carattere «evanescente» non sarebbe stato condiviso dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione «che, nel forgiare l'abnorme istituto del così detto abuso del diritto, ha fatto scaturire arditamente il divieto di abuso anche dal principio di progressività».

[54] L'unica sanzione possibile, secondo A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 51, sarebbe quella "politica" del voto di sfiducia.

Eppure, non mancano alcuni spunti, ancorché limitati, di segno contrario nella giurisprudenza costituzionale. Per esempio, talune decisioni hanno affermato che l'art. 53, comma 2, Cost. legittimava la scelta del legislatore «anche in casi ove, al contrario, si dubitava della costituzionalità di un certo tributo perché la progressività di esso sarebbe stata in contrasto con il suo carattere regionale o reale»[55]. Si pensi alla sentenza n. 2 del 2006, nella quale la Corte asserisce che la progressività «è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite» – benché le Regioni, in ogni caso, non siano vincolate a riprodurre fedelmente gli scaglioni definiti dallo Stato (sent. n. 8 del 2014)[56] –; o, ancora, all'ord. n. 453 del 2005, riguardante l'imposta di successione sul valore globale netto dell'asse ereditario, secondo la quale «non è contrario al principio generale di cui all'art. 53, secondo comma, Cost. che un'imposta reale possa essere anche progressiva (come la soppressa imposta di ricchezza mobile, per la parte relativa ai redditi di impresa e di lavoro …, nonché come la parimenti soppressa imposta sull'incremento di valore degli immobili)»: «nessuna pronuncia di questa Corte afferma che la progressività è incompatibile con la natura reale di qualsiasi imposta». Così come non difettano le (pur poche) pronunzie in cui si è evocato il criterio argomentativo della "preferenza" per la tassazione progressiva: pare opportuno richiamare, all'uopo, la sentenza n. 44 del 1992, sulla legittimità costituzionale del computo ai fini della maggiorazione di conguaglio IRPEG dei dividendi distribuiti a soci non aventi diritto al credito di imposta in quanto non residenti, secondo la quale l'eventuale scomputo, *a contrario*, avrebbe accentuato la difformità della disciplina dal canone costituzionale della progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2, Cost.)[57], cui già «non si ispira l'(eccezionale) regime della ritenuta a titolo d'imposta (e non già d'acconto)».

Ma, in ogni caso, la "giustiziabilità" del principio non sembra essere andata di là del semplice monito[58] – attesa la preoccupazione della Corte di invadere la discrezionalità del legislatore –, come nel caso della sent. n. 179 del 1976, chiaramente espressiva dell'esigenza «che i principi della personalità e della progressività dell'imposta siano esattamente applicati». Il prevalente campo di osservazione del principio, quindi, in quanto riferito al "sistema" e non ai singoli tributi, sarebbe quello della sua attuazione, per via legislativa, attraverso un «tributo complessivo a carattere progressivo che abbia valore caratterizzante di tutto il sistema tributario»[59] (cfr. Corte cost., sentenze. n. 12 del 1960 e n. 128 del 1966).

Maggiore valorizzazione del principio in sede applicativa, invece, sembra essersi avuta con la nota giurisprudenza della Corte di Cassazione sull'abuso del diritto. Le

[55] R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 155.

[56] Cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 71.

[57] R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 156, nota 23.

[58] Come rileva criticamente C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., 12, «la Corte costituzionale non è stata esageratamente coraggiosa su questo terreno, ricorrendo eccessivamente all'argomento della discrezionalità del legislatore per sottrarsi ad un effettivo sindacato volto a verificare il rispetto del criterio della progressività: la discrezionalità legislativa è stata in questo caso dilatata nella sua massima misura, facendo sì che la progressività continui a rimanere un imperativo di cui è difficile identificare il contenuto».

[59] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Vol. 1 Parte generale*, Padova, 2024, 91.

Sezioni Unite[60], difatti, hanno rinvenuto il fondamento della clausola antiabuso, oltre che nei principi del diritto europeo[61], proprio nell'art. 53, primo e secondo comma, Cost.: «i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2)» – afferma la Suprema Corte –«costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi», sicché, secondo i principi costituzionali, «il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale».

5. *L'infrenata erosione del principio di progressività del "non-sistema" tributario*

Come si anticipava già in premessa, la legislazione tributaria italiana è caratterizzata da un grave processo di erosione della progressività, che data da almeno un quarantennio, in correlazione con l'affermarsi dei paradigmi della *trickle-down economics*[62] sullo sfondo delle trasformazioni indotte dalla globalizzazione finanz-capitalistica[63].

[60] Cassazione, S.U. sentt. 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056, 20057, che cristallizzano l'indirizzo affermatosi con Cass. Civ. nn. 10257 e 23574 del 2008.

[61] Si parla, perciò, di un effetto *spillover* per descrivere la tendenza dell'ordinamento tributario ad introiettare principi e regole di derivazione europea. Nel caso del divieto di abuso del diritto, la giurisprudenza europea (segnatamente, a partire dal caso *Halifax* C-255/02) ha influenzato la giurisprudenza della Corte di Cassazione, per poi essere positivizzato, ad opera del d.lgs. n. 128 del 2015, con la clausola generale antielusiva di cui all'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. In tema, v. almeno M. VILLANI, *Abuso del diritto e riequilibrio del sistema. Con particolare riguardo al diritto tributario*, Roma 2013; EAD., *Abuso del diritto tributario*, Torino, 2017; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2021.

[62] Si tratta, dunque, di una tendenza generale, come può cogliersi anche ad un mero accenno comparatistico, sol se si consideri, per esempio, che negli Stati Uniti, negli anni della presidenza Reagan (improntata ad un radicale neoliberismo), l'aliquota massima del prelievo sui redditi individuali cadde dal 70 ad appena il 28 per cento, «nel complesso di una più ampia revisione dell'intero sistema fiscale che portò la pressione tributaria complessiva sullo 0,01 per cento dei contribuenti più ricchi da circa il 60 per cento a meno del 35 per cento» (lo ricorda F. PALLANTE, *Elogio delle tasse*, Torino, 2021, 20); si è così giunti al paradosso che, nel 2018, «per la prima volta nella storia, le quattrocento famiglie multimiliardarie più ricche degli Stati Uniti hanno assolto al loro debito fiscale complessivo (esito della somma di tutti i tributi: federali, statali e locali) nella misura del 23 per cento, contro il 24,2 per cento pagato dalla metà della popolazione con il reddito più basso» (ivi, 21). Ma se ciò, in un ordinamento come quello statunitense, privo di un'indicazione costituzionale nel senso della progressività del sistema tributario, non pone particolari punti di tensione dal punto di vista giuridico (al di là della constatazione sul fallimento della *trickle-down economics*, peraltro debolissima sul piano teorico [cfr. sul punto, l'efficace critica di J. STIGLITZ, *La globalizzazione e i suoi oppositori* (2002), trad. it. Torino, nuova ed. 2018, 207-210], e sulla crescente polarizzazione della società americana che anche l'ingiustizia fiscale ha contribuito a produrre), il discorso è evidentemente diverso con riguardo ad un ordinamento, come quello italiano, che, nella prospettiva della trasformazione sociale accolta dall'art. 3, comma 2, Cost., sancisce il principio della progressività del sistema tributario (art. 53, comma 2, Cost.). Per un confronto tra i dati internazionali, v. almeno A. BALESTRINO – E. GALLI – L. SPATARO, *Scienza delle finanze*, Torino, 2015, 383-386.

[63] Su cui, rimane fondamentale il classico studio di L. GALLINO, *Finanzcapitalismo. La civiltà del denaro in crisi*, Torino, 2011.

Questo processo può essere osservato, con la lente del costituzionalista, quantomeno da due differenti punti di vista: quello dell'idoneità delle singole imposte (strutturalmente più adatte alla progressività e quantitativamente più rilevanti per l'erario: le imposte dirette personali) a perseguire il *principio* costituzionale, ossia dell'adeguatezza dello strumento impositivo a rendere il *sistema* tributario complessivamente progressivo; e quello della *coerenza* delle singole scelte legislative a quel peculiare *criterio* informatore dapprima prescelto.

Se consideriamo, cioè, il primo angolo visuale, evidentemente non possiamo non mettere in luce il processo di trasformazione che ha riguardato l'IRPEF, imposta progressiva per eccellenza e principale mezzo di finanziamento per l'erario[64] (e, perciò, mezzo fondamentale per assicurare la progressività complessiva del sistema).

Se è vero che, ad oggi, «l'IRPEF è rimasta la sola imposta di un qualche rilievo informata a progressività»[65], nondimeno essa è stata connotata da una infrenata riduzione del numero degli scaglioni e da una dinamica delle aliquote caratterizzata dall'aumento dell'aliquota minima e dalla diminuzione dell'aliquota massima. Tant'è vero che, ad esito delle ultime modifiche operate dal d.lgs. n. 216 del 2023, i trentadue scaglioni del d.P.R. n. 597 del 1973[66] si sono ridimensionati ad appena tre, con l'aliquota massima crollata dal 72 al 43% e l'aliquota minima cresciuta dal 10 al 23%. Già il d.l. n. 953 del 1982 (convertito nella legge n. 53 del 1983) riduceva gli scaglioni da trentadue a nove, con aliquote graduate tra il 18 e il 65%; seguì, alla fine degli anni Ottanta, il d.l. n. 69 del 1989 (convertito nella legge n. 154 del 1989), che procedeva ad un ulteriore ridimensionamento del numero degli scaglioni, da nove a sette, con aliquote tra il 10 e il 50%; il successivo d. lgs. n. 446 del 1997, invece, limitava gli scaglioni a cinque, con aliquote tra il 18,5 e il 45,5% – così segnando, accanto alla consueta diminuzione dell'aliquota massima, un primo significativo aumento dell'aliquota minima –; ancora, la legge n. 296 del 2006 riarticolava le cinque aliquote (la minima al 23, la massima al 43%); in tempi più vicini, poi, si sono rapidamente succeduti dapprima la legge n. 234 del 2021, che ha ridotto gli scaglioni a quattro, con aliquote sempre tra il 23 e il 43% e, infine, il citato d. lgs. n. 216 del 2023, con il riassetto dell'imposta intorno a tre scaglioni.

Gli ultimi quarant'anni, dunque, si sono contraddistinti per un'erosione continua della progressività dell'IRPEF, entro un movimento di segno manifestamente contrario al processo, opposto, che aveva caratterizzato i *Trente Gloriouses*[67] e, in modo

[64] Si stima, difatti, che l'IRPEF fornisca circa il 40% del gettito fiscale dello Stato: nel 2025, per esempio, a fronte di entrate tributarie pari a 426.951milioni di euro (per i primi nove mesi dell'anno, secondo l'applicazione del criterio di competenza), 170.802 milioni di euro sono derivati dall'IRPEF (v. i dati pubblicati nel Bollettino delle Entrate Tributarie per il 2025, pubblicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/entrate_tributarie_2025/Bollettino-entrate-Settembre2025.pdf).

[65] F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., 363.

[66] Come ricorda G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, cit., 138, alla vigilia della riforma tributaria, nel 1972, il peso delle imposte personali e progressive sul reddito era, in Italia, assai inferiore alla media CEE, fornendo un gettito appena pari al 3,7% del totale del prelievo tributario. L'introduzione dell'IRPEF con trentadue scaglioni rappresentò, perciò, un significativo e indiscutibile "salto" qualitativo dell'ordinamento tributario.

[67] J. FOURASTIE, *Les trentes gloriouses ou la révolution invisible de 1946 à 1975*, Parigi, 2011.

particolare, la stagione riformatrice del centrosinistra organico, protesa alla piena attuazione dei principi costituzionali, anche in materia tributaria. La scelta costituente in favore della progressività, com'è noto, aveva tardato a trovare riscontro nella legislazione di attuazione: dopo alcuni primi importanti passi nell'ottica di una più generale modernizzazione del sistema tributario, delineati dalla legge n. 25 del 1951 (che introdusse, su impulso del Ministro delle Finanze Ezio Vanoni, la dichiarazione dei redditi annuale) e dal d.P.R. n. 645 del 1958, che raccolse in un testo unnico le imposte dirette), si dovette attendere la legge n. 825 del 1971 per una riforma fiscale improntata all'attuazione dell'art. 53 Cost., attraverso il conferimento di una delega al Governo (coadiuvato, all'uopo, da una Commissione parlamentare bicamerale *ad hoc*) per «emanare le disposizioni occorrenti per le (...) riforme del sistema tributario secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività» (art. 1). I numerosi decreti legislativi «emanati in attuazione della delega produssero una riconfigurazione complessiva della normativa tributaria, grazie all'abrogazione di decine di imposte precedenti e alla loro sostituzione con un ordinato novero di tributi: l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), l'imposta locale sui redditi (ILOR), l'imposta sul valore aggiunto (IVA), l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (INVIM), cui si aggiunse la revisione del regime tributario delle successioni e delle donazioni e la rinnovata disciplina delle imposte di registro, di bollo e ipotecarie, dei tributi catastali, delle tasse sulle concessioni governative e dei diritti erariali sui pubblici spettacoli»[68]. Il risultato della riforma è indiscutibile: se, fino al 1974, l'Italia era, tra i grandi Paesi avanzati, quello che si caratterizzava per una pressione fiscale nettamente inferiore (e la cui composizione era sbilanciata verso imposte indirette e contributi sociali), nel corso dei quindici anni successivi la situazione mutò completamente (già nell'arco di un solo anno, la platea dei contribuenti si ampliò dai 4.800.000 dell'imposta complementare del '73 ai 22.753.000 della nuova IRPEF)[69].

Seguendo il secondo angolo visuale, invece, se è vero che, nella discrezionalità politica che lo caratterizza, il legislatore può individuare criteri diversi di progressività nell'informare il sistema tributario – come insegna la scienza delle finanze, difatti, alla progressività per scaglioni di reddito si affiancano, come criteri alternativi, quella per deduzione o detrazione, per discriminazione qualitativa dei redditi o per detrazione di

[68] F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., 361. Nota, comunque, criticamente l'A., che «quanto alla progressività, dei possibili ambiti su cui si sarebbe potuti intervenire per implementarla uno soltanto fu effettivamente oggetto di normazione: la strutturazione dei tributi per scaglioni, a ciascuno dei quali applicare un'aliquota di entità crescente non sull'intero ammontare dei beni soggetti a tassazione (come sarebbe stato se la progressività fosse stata costruita per classi), bensì solo sulla quota eccedente il valore massimo dello scaglione inferiore. In tal modo, imponendo ai contribuenti la medesima aliquota sul medesimo scaglione di imponibile e aliquote differenti su scaglioni di imponibili differenti si diede contestuale applicazione al principio di uguaglianza in senso formale e in senso sostanziale. A risultare strutturate in tal modo furono l'imposta sulle successioni e sulle donazioni (con aliquote tra il 3 e 31%, per un totale di quattordici scaglioni), l'INVIM (con aliquote tra il 3 e il 30%, per un totale di sei scaglioni) e, soprattutto, l'IRPEF, per la quale il d.lgs. n. 597/1973 previde trentadue scaglioni con aliquota minima al 10 e massima al 72%: misure, oggi, tanto lontane dal pensiero dominante da risultare inconcepibili. L'ILOR, l'IRPEG e l'IVA furono, invece, configurate ad aliquota proporzionale (sebbene, nel caso dell'IVA, con aliquote differenziate tra i beni di largo consumo e i beni di lusso)».

[69] Cfr. L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., 59.

imposte decrescenti nel reddito[70] –, nondimeno, quando tra più criteri astrattamente disponibili se ne sceglie uno per ordinare il sistema nel suo complesso, il legislatore dovrebbe adottare tutte le scelte conseguenti in coerenza con quel medesimo criterio. Ora, ciò, a ben vedere, a non ravvisarsi nell'evoluzione del sistema tributario italiano degli ultimi lustri è anche questa "coerenza".

Gli esempi in tal senso potrebbero essere molteplici. Benché il combinato disposto del primo e del secondo comma dell'art. 53 Cost., interpretati alla luce dell'art. 3 Cost., debba scongiurare l'imposizione di oneri fiscali più gravosi per coloro i quali abbiano una capacità contributiva inferiore rispetto ad altri, nondimeno l'art. 1, commi 55-57, della legge n. 197 del 2022 ha previsto, per la tassazione dei redditi di alcune categorie di lavoratori autonomi, l'applicazione di un'aliquota proporzionale assai inferiore all'aliquota minima dell'IRPEF (laddove invece a quegli stessi redditi, se da lavoro dipendente, si applicherebbe l'aliquota massima)[71].

Colpisce, altresì, l'applicazione per i redditi da capitale di un'aliquota fissa del 26% (che si riduce al 12,5% per i rendimenti sui titoli di Stato), così come la previsione di un'aliquota fissa del 21% per i redditi da locazione (10% in caso di canone concordato). Più nel dettaglio, si pensi all'imposta sostitutiva per le obbligazioni emesse dai c.d. grandi emittenti (banche, società quotate, enti pubblici trasformati in società per azioni) – sia pur nei confronti dei soli "nettisti" (persone fisiche, società semplici, enti non commerciali) –, e per le obbligazioni estere, oppure alla tassazione del 12,5% a carico dei redditi derivanti da interessi di obbligazioni emesse dagli Stati stranieri inclusi nella c.d. white list[72]. Eppure, com'è noto, tutte queste cennate fonti di reddito sono per lo più disponibili per contribuenti già di per sé particolarmente agiati, in grado di effettuare investimenti finanziari e/o di godere di rendite immobiliari.

Sotto questo profilo, oltre ad essere inficiata la coerenza delle singole disposizioni di legge tributaria al criterio informatore generale, viene in rilievo, evidentemente, anche una criticità sistemica di "politica del diritto". Tanto che non si può non ritenere costituzionalmente «scandaloso» – per dirla con le parole di Rescigno[73] – che i redditi da capitale, secondo l'attuale regime giuridico dell'Irpef, siano tassati con una imposta fissa del 12,5%[74] – peraltro una delle più basse in Europa[75] – a svantaggio di tutti gli altri

[70] A. BALESTRINO – E. GALLI – L. SPATARO, *Scienza delle finanze*, cit., 376-380.

[71] A ricordare questo esempio, in particolare, è F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., 356.

[72] Cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 651-654.

[73] G. U. RESCIGNO, *Il progetto consegnato nell'art. 3, comma 2, della Costituzione italiana*, in AA.VV., *L'attualità dei principi fondamentali della Costituzione in materia di lavoro*, a cura di E. Ghera e A. Pace, Napoli, 2009, 105 ss., disponibile anche al sito https://www.associazionedeicostituzionalisti.it/old_sites/sito_AIC_2003-2010/dottrina/teoria_generale/rescigno.html, par. 12.

[74] Il riferimento è, segnatamente, agli interessi e ai *capital gains* relativi ai titoli dello Stato italiano, nonché agli interessi e *capital gains* relativi ai titoli di Stato esteri rientranti nella c.d. *white list*, ai proventi rivenienti dai piani di risparmio a lungo termine e agli interessi e redditi diversi di natura finanziaria (plusvalenze e minusvalenze) relativi a titoli emessi da enti territoriali di Stati *white list*.

[75] Lo ricorda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2010, 193. Lo stesso A. rileva, peraltro (ivi, 194), che "ormai la gran parte dei redditi di capitale è soggetta, qualora il percettore sia una persona fisica, a ritenuta alla fonte a titolo di imposta ovvero

redditi da lavoro[76], e così rovesciando platealmente quel disvalore costituzionale che pure accompagnerebbe la rendita finanziaria (che, considerata in sé e per sé, non concorre a quel "progresso materiale e spirituale" della società scolpito nell'art. 4 Cost.)[77].

Ma, ancora, in termini di coerenza al criterio generale ordinatore, non si può non segnalare anche il problema delle c.d. spese fiscali, cioè di quel complesso di agevolazioni, esenzioni, sussidi che configurano una pletora di eccezioni all'applicazione dei regimi generali (sovente anche ben oltre l'applicazione di un rigoroso criterio di temporaneità): si tratterebbe, cioè, come ricorda Pallante, di «circa 625 voci che, a vario titolo (detrazioni, esclusioni, riduzioni d'aliquota, esenzioni, regimi speciali, regimi forfettari, regimi sostitutivi, crediti d'imposta, deduzioni, riduzioni d'imposta, imposte in

ad altri regimi sostitutivi: un cospicuo ammontare di redditi viene con ciò sottratto alla progressività dell'Irpef".

[76] Ma v. anche, sia pur da una diversa prospettiva, la valutazione di D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., 553, secondo il quale «sfuggono alla progressività i redditi di capitale, molti *capital gains*, le plusvalenze immobiliari e i redditi da locazione di immobili, oltreché i redditi di impresa prodotti attraverso società a base capitalistica, tutti tassati con 'cedolari secche' o con imposte proporzionali (…). Dunque, se si considera che l'elevata concentrazione dei redditi è oramai imputabile principalmente ai redditi di lavoro, anziché a quelli di capitale e di impresa, l'imposta personale sul reddito ad aliquote progressive, per le sembianze che questa ha finito per assumere, sembra la meno adatta ad attuare i principi dell'equità orizzontale».

[77] Cfr., se si vuole, P. PILUSO, *L'obiettivo costituzionale della piena occupazione nelle trasformazioni della costituzione economica. Un impegno in cerca di effettività*, Napoli, 2025, 283. Ma v. pure ivi, 160-161: «il riconoscimento della centralità del lavoro dovrebbe implicare una conseguenza significativa, anche sul piano delle politiche economiche: il disvalore della rendita. Fu lo stesso Fanfani (al quale, com'è noto, si deve la formulazione finale dell'attuale art. 1 Cost.) a sostenere, nella Relazione di accompagnamento al Progetto di Costituzione, che 'dicendo che la Repubblica è fondata sul lavoro, si esclude che essa possa fondarsi sul privilegio, sulla nobiltà ereditaria, sulla fatica altrui'. Una consonanza implicita, ma chiara, a ben vedere, con la radicale critica keynesiana dei meccanismi di rendita (improduttiva e inutile ai fini del benessere generale) e del tradizionale assunto neoclassico sull'equipollenza degli atti di risparmio individuali e degli atti di consumo (giudicato rovinoso, in quanto spingeva i ricchi verso la rendita piuttosto che verso gli investimenti). Centralità del lavoro, allora, dovrebbe significare anche "eutanasia del *rentier*" [J. M. KEYNES, *Teoria generale dell'occupazione, dell'interesse e della moneta* (1936), trad. it. Torino, 2017, pp. 569-570], cioè la scomparsa delle figure sociali parassitarie la cui ricchezza fosse basata prevalentemente sulla rendita (*in primis* quella finanziaria): d'altronde, dal combinato disposto dell'art. 3, secondo comma, e dell'art. 4, secondo comma, Cost., non può non emergere chiaramente il carattere di disvalore costituzionale che accompagna la figura dei *rentier* e, quindi, di tutti 'coloro che oltre a non essere lavoratori non svolgono alcuna attività o funzione che concorra al progresso materiale o spirituale della società' (per l'appunto, quei 'puri rentier', 'che non fanno niente altro che consumare per sé i redditi che gli derivano dal capitale': così G. U. RESCIGNO, *Il progetto consegnato nell'art. 3, comma 2, della Costituzione italiana*, cit., 105 ss.). A taluni, invero, è parso che anche i *rentier* dovrebbero essere compresi nella definizione più ampia di lavoratori semplicemente perché non corrispondono a quelle descrizioni ancorate 'alla concezione marxista della contrapposizione tra lavoro e capitale': 'l'immagine del capitalista col cilindro, l'idea per cui il godimento della rendita del capitale possa prescindere da qualsivoglia organizzazione e attività, non corrisponde alla realtà delle cose. Non è possibile che la rendita del capitale (ove il termine rendita e capitale paiono essere utilizzati più in una prospettiva ideologica che macro-economica) si esaurisca nel mero consumo da parte del *rentier*, senza la produzione di effetti economici ulteriori, che ben possono, e quindi devono, essere orientati al progresso materiale e spirituale della società' (M. CAVINO, *Il diritto-dovere al lavoro*, in *Rivista del Gruppo di Pisa*, 3/2018, spec. 6). Tuttavia, se è certamente vero che alcune prospettive analitiche appaiono debitrici dell'impostazione marxista (com'è il caso di Rescigno), nondimeno il giudizio sulla figura del *rentier* può essere confermato anche in chiave macroeconomica – segnatamente alla luce dell'impostazione keynesiana sulla c.d. eutanasia del *rentier* –; peraltro, quand'anche si accogliesse un'impostazione marxista, comunque ciò non toglierebbe valore alla constatazione del – si perdonerà il giuoco di parole – 'disvalore' costituzionale che circonda la pura rendita, non soltanto la rendita del capitale, ma anche la rendita fondiaria, sol se si consideri l'obiettivo costituzionale della 'trasformazione del latifondo' di cui all'art. 44».

misura fissa), consentono a un numero sempre più ampio di contribuenti di ridurre il loro debito fiscale, per un ammontare complessivo che, secondo la Commissione per le spese fiscali istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, ha sfiorato nel 2023 la soglia dei cento miliardi di euro»[78]. È bene evidenziare, tra l'altro, che questa "frammentazione" si realizza già a partire dalla fine degli anni Settanta: una distorsione della legislazione fiscale, che conosce una moltiplicazione dei regimi speciali[79], fra loro scoordinati e sovente utilizzati come mezzi di scambio per il consenso elettorale[80]. Sicché, la rinuncia ad un imponibile globale e la proliferazione dei redditi di categoria – con la previsione di diversi criteri di determinazione, l'applicazione di imposte sostitutive e la crescita esponenziale dei trattamenti speciali – hanno contribuito a far concentrare la progressività fiscale sui redditi da lavoro dipendente, gravando sulla massa dei contribuenti a medio reddito, piuttosto che realizzare quelle finalità redistributive proprie

[78] F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., 364-365. Sui meccanismi delle imposte sostitutive come strumento di "fuga dalla progressività" dell'IRPEF, v. anche A. CARINCI – T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 15. Sulla "parcellizzazione della imposizione sui redditi" come elemento fondamentale di crisi della progressività fiscale, v. A. MARCHESELLI, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2024, 38-39.

[79] L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., p. 60.

[80] Questi fenomeni sono stati ricondotti da una certa dottrina economica alla logica della democrazia come concorrenza per il voto politico [J. A. SCHUMPETER, *Capitalismo, socialismo e democrazia* (1942), trad. it. Milano, 1955, 252 ss.], che alimenterebbe l'incremento della spesa pubblica e la distribuzione differenziata del carico fiscale secondo dinamiche *lato sensu* corporative. Si tratterebbe, cioè, del "paradigma dello scambio" tra partiti e gruppi di interessi organizzati che, per gli studiosi della scuola di Buchanan (*Constitutional Political Economy*) rappresentava un vizio ineliminabile e intrinseco alla democrazia, sicché si sarebbe dovuta arginare la discrezionalità della politica economica attraverso la positivizzazione di norme costituzionali dichiaratamente "dirette a neutralizzare la forza espansiva" del suddetto paradigma dello scambio (così ricorda O. CHESSA, *La costituzione della moneta. Concorrenza, indipendenza della Banca Centrale, pareggio di bilancio*, Napoli, 2016, 77). In quest'ottica, l'incremento esplosivo del debito pubblico è stigmatizzato come frutto malato del paradigma dello scambio applicato al giuoco politico, connesso altresì ad una erosione dei vincoli morali esistenti: per Buchanan, in particolare, il finanziamento della spesa pubblica attraverso l'indebitamento, cioè, semplicemente «ha cessato di essere *immorale*», a causa della rottura operata dalle deviate teorie di un Keynes definito «rivoluzionario *morale*», artefice della scomparsa della «*moralità* fiscale vittoriana» [J. BUCHANAN, *La dimensione morale del finanziamento del debito*, in ID., *Stato, mercato e libertà* (1985), trad. it. Bologna, 1989, 270 e 290-291]. In argomento, v. anche le considerazioni di L. CASSETTI, *Poteri e mercato*, in *Enciclopedia del Diritto. I tematici. Potere e Costituzione*, a cura di M. Cartabia e M. Ruotolo, Milano, 2023, 911, secondo la quale «gli studi di Buchanan equiparano la logica di mercato (*homo oeconomicus*, profitto personale) alla logica sottesa alle scelte dei governanti e della classe politica: anche questi ultimi perseguono un obiettivo utilitaristico quando impegnano risorse pubbliche e questo fine non è il profitto, ma la loro rielezione. Su questa premessa si fonda poi la critica radicale alle politiche keynesiane e agli investimenti pubblici spesso realizzati in regime di *deficit spending*. Posto che il comportamento dei governanti tende costantemente ad assecondare il bisogno di ampliare la spesa pubblica, con l'obiettivo della massimizzazione del consenso e quindi della più facile rielezione, l'unica scelta per limitare i pubblici poteri è la imposizione della regola che impone bilanci pubblici in equilibrio». Va notato, infine, che non diverse dalle tesi di Buchanan erano, in quegli stessi anni, le conclusioni assunte nel celebre Rapporto della Commissione Trilaterale del 1975, in cui il descritto "paradigma dello scambio" era spiegato nel senso che la maggiore eguaglianza, l'imporsi di nuovi diritti (civili e sociali) per effetto delle lotte precedenti, l'estendersi della partecipazione popolare avevano prodotto un *eccesso di domande* – a cominciare dalla domanda sociale per il pieno impiego – sovraccaricando il sistema decisionale, rendendo di fatto ingovernabile la società, sicché si imponeva l'imperativo di ridurre l'eccesso di democrazia limitando gli ambiti di operatività dei procedimenti democratici e lo spazio dei gruppi politico-sociali minoritari, in nome di un'efficiente democrazia governante (M. J. CROZIER – S. HUNTINGTON – J. WATANUKI, *La crisi della democrazia. Rapporto sulla governabilità delle democrazie alla Commissione Trilaterale*, 1975, trad. it. Milano, 1977, spec. 66 ss.).

di un sistema tributario progressivo[81]. Per giunta, anche l'affermazione di un uso sistemico di detrazioni o di deduzioni di imposta decrescenti al crescere del reddito ha acuito la deformazione della progressività del sistema, per cui «le aliquote effettive diventano considerevolmente più alte di quelle apparenti (cioè di quelle formali) per tutti gli scaglioni di reddito, salvo i due più elevati; la trasparenza del sistema viene gradualmente compromessa; la progressività di concentra sui redditi medio-bassi (con conseguente disincentivo al lavoro)»[82].

La prospettiva che si schiude sul terreno della progressività, insomma, non può che apparire alquanto desolante. Quel pur incompleto sforzo di dare corpo al dettato dell'art. 53, secondo comma, della Costituzione (intrapreso specie negli anni Settanta con ambizioni di riforma sistemica) si è non soltanto interrotto, ma è andato completamente invertendosi.

Le indagini più aggiornate delineano un quadro eloquente: l'aliquota complessiva effettiva, calcolata sull'insieme (sterminato e frammentato) dei tributi vigenti, oscilla attorno al quaranta per cento per i contribuenti meno abbienti e supera di poco il cinquanta per cento per le fasce più agiate. Ma, addirittura, per il cinque per cento dei soggetti economicamente più forti, il sistema assume addirittura un carattere regressivo, e per lo 0,1 per cento più facoltoso l'onere effettivo precipita sino a un modesto trentasei per cento[83].

Questa ingiustizia fiscale[84] – che in altri ordinamenti produce risultati drammaticamente parossistici (è il caso degli Stati Uniti, nei quali il combinarsi della regressività di fatto del sistema tributario contribuisce all'acuirsi di diseguaglianze economico-sociali che hanno raggiunto il livello della Francia del 1789[85]) – non può non suscitare, con riguardo al caso italiano, una reazione in chi si riconosce nei valori del costituzionalismo democratico-sociale e nei principi accolti dalla Costituzione repubblicana. Sul piano della "politica del diritto", diverse potrebbero essere le vie di uscita, da una semplificazione della normativa vigente che implichi una piena attuazione del sistema progressivo incentrato sull'IRPEF alla reintroduzione di plurimi scaglioni[86],

[81] Cfr. L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., 60.

[82] Ivi, 62. L'A. parla, ancora, di «disintegrazione della progressività del sistema» (ivi, 70-71).

[83] D. GUZZARDI – E. PALAGI – A. ROVENTINI – A. SANTORO, *Reconstructing Income Inequality in Italy: New Evidence and Tax System Implications from Distributional National Accounts*, in *Journal of the European Economic Association*, 2024, 2180 ss.

[84] Cfr. per es. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 392-393: «la cospicua serie di interventi sull'Irpef, effettuati a partire dalla legge di delega n. 662 del 1996, ha posto una pietra tombale sulla sopravvivenza dell'idea di una Irpef progressiva nell'ordinamento italiano. Dopo tutti gli interventi a macchia di leopardo effettuati dal 1997 al 2000 l'irpef è diventata una imposta proporzionale e assai spesso una imposta proporzionale prelevata alla fonte con tributi sostituivi (cedolari secche). Paradossalmente la progressività è rimasta relegata al solo settore dei redditi 'guadagnati' col lavoro (redditi di lavoro subordinato e autonomo). Il che è scelta priva di ogni giustificazione sotto il profilo dell'eticità della politica tributaria e di ogni ragionevolezza in relazione a ben noti parametri giuridico-costituzionali (tutela del lavoro, uguaglianza, capacità contributiva). Qual è la moralità di una politica legislativa che premia i rentiers?».

[85] Cfr. già T. PIKETTY, *Il capitale nel XXI secolo* (2013), trad. it. Milano, 2014.

[86] È quanto, in fondo, auspica F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., *passim*.

dall'appiattimento della curva delle aliquote conservandone la pluralità[87] allo sforzo di strutturare le imposte indirette secondo criteri di progressività[88].

Ma, *de iure condito*, una via è certamente auspicabile: il rafforzamento del sindacato di legittimità costituzionale sulle leggi tributarie e la valorizzazione dell'art. 53, comma 2, Cost. come parametro di costituzionalità.

6. *Per una valorizzazione dell'art. 53, comma 2, Cost. come parametro di legittimità costituzionale*

Quanto sinora evidenziato ha permesso di rilevare la natura di "principio" del criterio informatore della progressività, tenuto conto di un'interpretazione sistematica dell'art. 53, comma 2, Cost. alla luce degli artt. 2 e 3. Nondimeno, la Corte costituzionale – come si è visto – ha sempre operato, nonostante alcune limitate aperture, un certo "*self-restraint*" nella sua giurisprudenza, giammai impiegando la suddetta norma costituzionale quale parametro di giudizio ai fini dell'accertamento dell'illegittimità di una disposizione di legge tributaria.

Eppure, il ridimensionamento dell'antica distinzione tra norme precettive e norme programmatiche, risultante dalla storica sentenza n. 1 del 1956, apre ad una possibile interpretazione *magis ut valeat* del principio, anche ai fini della sua "giustiziabilità".
In primo luogo, difatti, il principio di progressività può essere ragionevolmente inteso alla stregua di un obiettivo di rilevanza costituzionale e, conseguentemente, in termini di "norma di scopo"[89]. Sicché il nodo diviene il seguente: come assicurare il rispetto della norma costituzionale in termini vagliando l'*idoneità* della disposizione legislativa a perseguire il *fine* costituzionalmente rilevante?

Volendo mutuare le conclusioni di Mortati sul diritto al lavoro e sul correlato obiettivo della piena occupazione, di cui all'art. 4 Cost., un'accurata valorizzazione dell'art. 53, comma 2, Cost. implicherebbe la possibilità di esercitare il sindacato costituzionale sugli atti legislativi attraverso la verifica della assoluta insuscettibilità della norma censurata «a raggiungere il fine stesso», oppure «del contrasto radicale con il medesimo», o – ancora – «sotto il profilo della minore congruenza della scelta medesima rispetto ad altre possibili»[90].

Sulle modalità di conduzione di una tale forma di sindacato resterebbero utili le indicazioni – sia pur relative al diverso parametro dell'art. 43 Cost. – emergenti dalla nota sentenza n. 14 del 1964 della Corte costituzionale sull'espropriazione delle imprese elettriche[91]: «per potere affermare che la legge denunziata non risponda a fini di utilità

[87] L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., pp. 159 ss.

[88] Cfr. L. MARIANTONI, *Ad ogni costo. La garanzia dei diritti sociali oltre il limite delle risorse disponibili*, Napoli, 2026, 442 ss.

[89] Categoria dommatica valorizzata, in particolare, da C. LAVAGNA, *Costituzione e socialismo*, Bologna, 1977, passim.

[90] C. MORTATI, *Il diritto al lavoro secondo la Costituzione della Repubblica* (1953), ora in ID., *Raccolta di scritti*, Milano, 1972, vol. III, 209.

[91] Annotata da L. PALADIN, *Il sindacato della Corte costituzionale sull'utilità delle leggi*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1964, 144 ss.

generale ai sensi dell'art. 43 della Costituzione, bisognerebbe che risultasse: che l'organo legislativo non abbia compiuto un apprezzamento di tali fini e dei mezzi per raggiungerli o che questo apprezzamento sia stato inficiato da criteri illogici, arbitrari o contraddittori ovvero che l'apprezzamento stesso si manifesti in palese contrasto con i presupposti di fatto. Ci sarebbe anche vizio di legittimità se si accertasse che la legge abbia predisposto mezzi assolutamente inidonei o contrastanti con lo scopo che essa doveva conseguire ovvero se risultasse che gli organi legislativi si siano serviti della legge per realizzare una finalità diversa da quella di utilità generale che la norma costituzionale addita».

L'incostituzionalità di una disciplina legislativa tributaria per violazione del principio-obiettivo di progressività (art. 53, comma 2, Cost.) potrebbe, quindi, essere ricondotta ad alcune ipotesi di vizi unificabili entro la (discussa) categoria dell'eccesso di potere legislativo[92]: 1) il mancato apprezzamento dei fini costituzionali e dei mezzi per

[92] Il problema della configurabilità dell'eccesso di potere è strettamente connesso al dibattito sulla discrezionalità legislativa. Di "eccesso di potere" si è raramente parlato nella giurisprudenza costituzionale (sentt. n. 38 del 1965, n. 195 del 1982); Talvolta la Corte si è spinta fino a definire il sindacato costituzionale di ragionevolezza come eccesso di potere legislativo, mutuando il concetto dall'analoga figura del diritto amministrativo. «Uno scrutinio che direttamente investa il merito delle scelte del legislatore, è possibile soltanto ove l'opzione normativa contrasti in modo manifesto con il canone della ragionevolezza, vale a dire si appalesi, in concreto, come espressione di un uso distorto della discrezionalità, che raggiunga una soglia di evidenza tale da atteggiarsi alla stregua di una figura, per così dire, sintomatica di eccesso di potere e, dunque, di sviamento rispetto alle attribuzioni che l'ordinamento assegna alla funzione legislativa» (sentenza n. 313 del 1995); epperò, d'altra parte, la stessa Corte, altrove, aveva perentoriamente escluso l'ipotizzabilità stessa di un vizio di eccesso di potere legislativo, rilevabile dalla Corte (sentenza n. 37 del 1969). Negava autonomia a tale vizio M. S. GIANNINI, *L'illegittimità degli atti normativi e delle norme*, in *Rivista Italiana per le Scienze Giuridiche*, 1954, 39 ss., ritenendo che il fine posto al legislatore non risiedesse al di fuori della norma ma fosse incorporato in essa, per cui la deviazione da esso si sarebbe risolta nel vizio di "violazione di legge" (costituzionale); *contra*, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., II, 1413 ss., per il quale «l'argomento è serio ma prova troppo, perché potrebbe essere invocato anche per negare autonomia allo stesso eccesso di potere quale vizio degli atti amministrativi, dato che anche per essi il fine è incorporato nella norma che stabilisce la specie del pubblico interesse da perseguire»: per Mortati, «nulla esclude che situazioni analoghe» (a quelle del diritto amministrativo) «si verifichino nell'operato del legislatore rivolto ad eludere l'applicazione di principi costituzionali sotto l'apparenza di rispettarli. Se il giudice costituzionale potesse desumere dalla contraddizione fra parte e parte dello stesso testo normativo, oppure fra questo e le circostanze di pubblico interesse cui esso si riferisce, l'elusione del fine prescritto, la 'irragionevolezza' della statuizione, dovrebbe dichiararne l'illegittimità costituzionale sotto la specie della presunzione del contrasto con tale pubblico interesse, e cioè sotto la specie dell'eccesso di potere». Sulla possibile configurazione dell'attività legislativa come discrezionale convergevano V. CRISAFULLI, *La Costituzione e le sue disposizioni di principio*, Milano, 1952 e C. MORTATI, *Sull'eccesso di potere legislativo*, in *Giurisprudenza italiana*, 1/1949, 457 ss., che però, approdavano ad una diversa qualificazione della figura dell'eccesso di potere (V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II 2, Padova, 1974, 126 ss., in particolare, da un lato si richiamava alla libertà della legge nel fine, dall'altro ammetteva i non pochi casi di espressi limiti di scopo previsti dalla costituzione evocando il "primo tipo generale di ragionevolezza"). Secondo una tesi ulteriore (L. PALADIN, *Legittimità e merito delle leggi nel processo costituzionale*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1964, spec. 314 ss.), la formula "eccesso di potere legislativo" sarebbe adottata in senso atecnico, per alludere a quelle ipotesi di controllo costituzionale in materia di discrezionalità del legislatore particolarmente intenso. Sulla configurabilità dell'eccesso di potere come autonomo vizio della legge, v. la nota posizione dogmatica di F. MODUGNO, *Ancora sulla mancata determinazione del thema decidendum e sull'"eccesso di potere legislativo"*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1/1982, 2090 ss.; ID., *L'invalidità delle leggi*, II, Milano, 1970, 335 ss. e ID., *Legge (vizi della)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1973, XXIII, 1000 ss., spec. 1031 ss. (configurazione dell'ipotesi in esame in termini di *vizio funzionale* della legge) e pure 1036, ove l'A. osserva che «la natura 'discrezionale' della funzione legislativa è più direttamente argomentabile dall'esistenza di disposizioni costituzionali puntualmente rivolte a permetterne l'esplicarsi, vincolando la stessa ai fini, agli interessi o ai valori di volta in volta espressamente enunziati. Si tratta della cosiddetta

raggiungerli (arbitrio[93] o "contrasto radicale"); 2) l'apprezzamento in palese contrasto coi presupposti di fatto (ossia, nel caso di specie, una valutazione manifestamente erronea o arbitraria degli effetti complessivi, progressivi o regressivi, prodotti sul sistema tributario); 3) l'introduzione di mezzi inidonei al perseguimento dello scopo[94]; 4) il perseguimento di una finalità diversa da quella costituzionalmente designata (sviamento di potere).

L'indicazione dell'art. 53, comma 2, Cost., potrebbe valere anzitutto «in negativo»[95]: nel senso, insomma, di vietare la strutturazione di un sistema tributario che, complessivamente considerato, realizzi effetti economici regressivi. In quest'ottica, oltre al caso estremo di una riforma fiscale con effetti complessivamente proporzionali o regressivi sul sistema (tale da realizzare un'ipotesi di "contrasto radicale" col fine costituzionale), quelle disposizioni legislative che introducessero tributi regressivi suscettibili, per la loro rilevanza quantitativa, di alterare la natura complessiva del sistema ovvero che introducessero altre modifiche della normativa tributaria tali da incidere sulla progressività del sistema stesso (anche abrogando imposte progressive aventi un rilievo, per l'appunto, sistemico), potrebbero ragionevolmente essere dichiarate incostituzionali.

Un sindacato sulla violazione dell'art. 53, comma 2, Cost. potrebbe prospettarsi, perciò, anzitutto in relazione ad ipotesi di riforme tributarie tali da pregiudicare il

funzione legislativa specializzata, particolarmente evidente nella materia degli interventi statali nell'economia (…)». Sull'autonomia del vizio e sulla non riconducibilità dell'eccesso di potere al *coté* della ragionevolezza, v. A. CELOTTO, *Corte costituzionale ed "eccesso di potere legislativo"*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1995, 3724 ss. e spec. 3734, secondo il quale «presupposto dell'eccesso di potere legislativo come generale vizio della funzione è una concettualizzazione della Costituzione come ordine razionale e compiuto (…). All'opposto il sindacato di ragionevolezza trova spazio solo in una Costituzione "metafisicamente scettica", strutturalmente incapace di porsi come ordine stabile e perfetto e perciò costretta ad affidare alle virtù moderatrici di un canone flessibile (la ragionevolezza appunto) il compito di far coesistere valori non gerarchizzati». Critico nei confronti della configurabilità dogmatica dell'eccesso di potere è G. SCACCIA, *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, 223 ss. e ID., *Eccesso di potere legislativo e sindacato di ragionevolezza*, in *Politica del diritto*, 3/1999, 387 ss.

In tema, cfr. anche la puntuale rassegna di L. VESPIGNANI, *Ragionevolezza dell'eccesso oppure eccesso di ragionevolezza? Alcune note sull'evoluzione dell'eccesso di potere legislativo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Lo Stato*, 2/2014, 251 ss., il quale ricorda, tra l'altro, che «a partire dalla metà degli anni Novanta (…) si consolida la tendenza a ricondurre il vizio di eccesso di potere nell'ambito del giudizio di ragionevolezza, secondo un indirizzo inaugurato dalla sentenza n. 313 del 1995» (ivi, p. 257), evidenziando così i solo "sporadici" riferimenti all'eccesso di potere nella più recente giurisprudenza. Sullo sfondo, più in generale, intorno all'esigenza di superare, sul piano dogmatico, la distinzione tra legittimità e merito nel giudizio sulla ragionevolezza, v. A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001, 447 ss. (donde l'inquadramento dogmatico del giudizio di ragionevolezza come sindacato nel merito dell'atto legislativo secondo principi di diritto).

[93] Unica ipotesi ammissibile di vizio censurabile, secondo A. CELOTTO, *Corte costituzionale ed "eccesso di potere legislativo"*, cit., 3724 ss.

[94] Come osserva R. BIN, *Atti normativi e norme programmatiche*, Milano, 1988, 283 ss., «nei giudizi sulla corrispondenza della norma ai fini prescritti da disposizioni costituzionali si ritrovano spesso argomentazioni esplicite sulla congruità dello strumento»: v. già la sent. n. 14 del 1964, ma v. pure la sent. n. 153 del 1977, sull'inidoneità dei mezzi predisposti dalla legge sull'affitto dei fondi rustici, e la sent. n. 20 del 1978 sulla brevettabilità dei farmaci, che «rappresenta il ponte tra le decisioni sulla congruità del mezzo che stanno all'interno del giudizio di corrispondenza tra la norma e la sua *ratio finalis* (…) e quelle che invece investono la corrispondenza tra la norma ed i fini fissati nelle riserva di legge 'rinforzate' della Costituzione».

[95] A. MONDINI, *Corso di diritto della finanza pubblica*, Padova, 2021, 217.

perseguimento della progressività del sistema nel suo complesso[96]. Ora, se si considera che, attualmente, l'unico indice fondamentale di capacità contributiva ad essere tassato in modo significativamente progressivo è il reddito, «se fosse eliminato tale carattere, anche solo facendo cessare la progressione già al livello degli imponibili del ceto medio (…) il principio sarebbe violato; salvo, naturalmente, che una tassazione percentualmente più gravosa sui 'benestanti' fosse realizzata con strumenti tecnici diversi dalle aliquote (p. es. deduzioni o detrazioni non spettanti a tali soggetti) ovvero fosse affidata ad altri tributi (p. es. patrimoniali), configurati in modo da gravare sui soggetti più abbienti»[97].

L'introduzione di una *flat tax* c.d. pura, quindi, non potrebbe non cadere sotto la scure della Corte costituzionale[98].

Orbene, si tratterebbe di ipotesi-limite, a ben vedere, nelle quali il vizio della legge può essere in qualche modo assimilato all'arbitrio – si pensi a riforme fiscali che producano manifestamente effetti regressivi – e, comunque, all'eccesso di potere– allorché i mezzi prescelti dal legislatore tributario non siano idonei e congrui rispetto al fine costituzionalmente rilevante.

Oltre alle delineate ipotesi di inidoneità della norma di legge rispetto al fine, tali da configurare fattispecie di vizio per eccesso di potere legislativo, si potrebbe prendere in considerazione anche un'ulteriore modalità per assicurare la giustiziabilità dell'art. 53, comma 2, Cost.

Si è già detto, in precedenza, che, atteso il riferimento, nella norma costituzionale, ai "criteri" di progressività (al plurale), il legislatore, nell'esercizio della discrezionalità che ne caratterizza l'azione, ben potrebbe individuare criteri tra loro diversi nell'informare il sistema tributario (non necessariamente, cioè, quello prevalente della progressività dell'imposta diretta personale, come architrave dell'ordinamento tributario). Epperò, allorché il legislatore, per ordinare il sistema nel suo complesso, scelga un determinato criterio – tra quelli astrattamente disponibili tenuto conto dello stato corrente delle teorie economiche e della scienza delle finanze –, dovrebbe adottare tutte le scelte conseguenti in coerenza con quello stesso criterio.

---

[96] In termini generali, come osserva A. MONDINI, *Corso di diritto della finanza pubblica*, cit., 216, «per quanto la Corte non fornisca precetti univoci e puntuali in merito alla tipologia e alle strutture delle singole imposte, nel nostro ordinamento le imposte più significative, sia in ragione dell'ampiezza della platea di contribuenti interessati, sia in ragione del loro oggetto, si in ragione del loro gettito, devono avere una connotazione progressiva, pena l'incostituzionalità della loro disciplina».

[97] R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, cit., 161.

[98] Diverso, però, sarebbe il caso dei modelli più "raffinati" di *flat tax*: così come non mancano, nell'ordinamento giuridico, tipologie di imposte, pur non progressive, che contribuiscono però a produrre un effetto globale progressivo sul sistema (è il caso delle imposte patrimoniali), parimenti potrebbe ritenersi che siano in grado di realizzare un analogo effetto anche tributi ad aliquota proporzionale caratterizzati da una significativa esenzione alla base e da un accorto sistema di deduzioni e/o di detrazioni decrescenti all'aumentare del reddito (è questa la tesi, ad es., di D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., 531 ss., per il quale è altresì vero che – v. ivi, 552 – «se la Costituzione italiana ha indicato la progressività come criterio cui deve conformarsi il sistema tributario, non ha affatto posto vincoli quanto al tipo e all'intensità della progressione»). Per esempio, il modello elaborato da Hall e Rabushka si sostanzia in una *flat tax* integrata, composta da un'imposta individuale sulle retribuzioni e una sulle attività produttive o autonome, con un sistema di deduzioni legato alla situazione personale e familiare del contribuente e una cospicua fascia d'esenzione per i soggetti meno abbienti, funzionale ad assicurare la progressività complessiva del sistema (R.E. HALL - A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, Stanford, 2007).

In questo caso, a venire in rilievo sarebbe la *ragionevolezza* della singola disposizione legislativa[99], in termini di *coerenza* della stessa rispetto al *sistema* (giuridico tributario)[100]. Requisito che non sarebbe assicurato quando il *criterio informatore* del sistema tributario, individuato dal legislatore "a monte", non venga coerentemente seguito dalle scelte "a valle".

La coerenza della norma di legge[101], difatti, ben può essere riferita al sistema e ai suoi principi generali (come sarebbe, appunto, un criterio informatore scelto dal legislatore tributario, tra quelli astrattamente possibili per realizzare la progressività).

Nella giurisprudenza costituzionale, più in generale, com'è noto, se è vero che "la semplice constatazione che le due norme poste a raffronto facciano parte di sistemi distinti ed autonomi non basta ad escludere che sia irragionevole il risultato normativo: il canone della ragionevolezza deve trovare applicazione non solo all'interno dei singoli comparti normativi, ma anche con riguardo all'intero sistema" (sentenza n. 84 del 1997), altrettanto lo è la circostanza che talora la valutazione sulla coerenza investe direttamente il sistema, riconoscendone l'intrinseca coerenza/incoerenza oppure la distonia (cfr. sentenze n. 3 e n. 26 del 2007)[102].

L'attributo della coerenza si può identificare nel principio di non contraddizione in senso logico, storico-cronologico e teleologico, realizzando un'esigenza di unitarietà. Nell'ambito della produzione normativa, il requisito della coerenza può rappresentare un criterio volto ad espungere le tensioni interne al testo legislativo e al sistema: l'assenza di coerenza si manifesta non soltanto come un difetto di razionalità intrinseca della disposizione (un'incrinatura della sua architettura sintattica che compromette l'ordine

[99] In materia tributaria, come ha osservato S. SILEONI, *La capacità contributiva tra obblighi tributari e equilibrio di bilancio*, in *Quaderni costituzionali*, 4/2018, 879 ss. e spec. 886-887, le sentenze della Corte costituzionale "tendono a fermarsi sulla soglia di un'irragionevolezza o arbitrarietà in genere non contestata. L'orientamento costante, infatti, è nel senso che la discrezionalità impositiva ceda solo nel caso di «*assoluta* arbitrarietà o irrazionalità delle norme» (sentt. nn. 144/1972 e 14/1995, corsivo aggiunto), anche per quanto riguarda la durata temporanea del tributo (sentt. nn. 201/1975 e 10/2015, ord. n. 341/2000), rendendo difficile accertarla, data una soglia così alta, comunque si voglia condurre il giudizio di ragionevolezza. Sia, infatti, che la Corte lo conduca con il metodo del *tertium comparationis*, sia che lo conduca come giudizio di proporzionalità che, infine, come giudizio di bilanciamento, essa sembra in realtà riconoscere una sorta di «presunzione» di legittimità delle scelte impositive, salvo il caso in cui il presupposto individuato dal legislatore non esprima alcuna potenzialità eco nomica (sentt. nn. 103/1967, 120/1972, 131/1973, 167/1976, 89/1979, 54/1980 e 103/1991. Sulla proporzionalità, v. sent. n. 173/2016). L'assoluta arbitrarietà o irragionevolezza, vuoi dell'imposta vuoi dell'agevolazione tributaria, paiono quindi delle formule iconiche a chiusura di giudizi caratterizzati da un elevato grado di *self restraint* della Corte".

[100] Spunti in tal senso, ancorché non con esplicito riferimento al rispetto del principio di progressività, provengono da F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della costituzione italiana, per l'ordinamento giuridico in cammino dell'Unione Europea*, cit., 440-441, secondo il quale il riferimento costituzionale al "*sistema*" tributario implicherebbe un imperativo di completezza nella tassazione e di coerenza nel *quantum* del tributo.

[101] Secondo l'ampia ricostruzione di A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, cit., 176 ss., la coerenza della legge, rilevante in sede di scrutinio di costituzionalità, «si caratterizza ulteriormente in quanto individua: a) il fine cui deve tendere l'ordinamento giuridico: b) il rapporto armonico delle parti (prescrizioni e atti normativi) in sé e nel quadro ordinamentale complessivo».

[102] Sicché, in questa accezione, emerge, a ben vedere, ancora una volta, «il profilo *teleologico* sotteso all'esigenza di coerenza del diritto e diventa cruciale, in sede di giudizio sulla razionalità della legge, l'analisi della relazione intercorrente tra i mezzi impiegati e il fine perseguito» (A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, cit., 178-179).

logico del dettato), ma anche in termini di una frizione tra la disposizione oggetto di scrutinio e l'assetto sistematico delle norme in cui essa viene ad inscriversi (cfr. sentenze n. 115 del 1969 e n. 326 del 1983)[103].

Spunti in materia tributaria, d'altronde, provengono dal sindacato sul rispetto della capacità contributiva, sovente costruito in termini di ragionevolezza delle scelte legislative, intesa come razionalità, coerenza, non contraddittorietà delle medesime. Per esempio, se sulla scelta del presupposto la Corte riconosce un'ampia discrezionalità al legislatore, nondimeno le scelte successive relative agli elementi strutturali del tributo (base imponibile, aliquota, etc.) devono essere con essa conseguenziali e coerenti[104].

Allargando il discorso, se il legislatore ha individuato, come criterio informatore del sistema, quello della progressività dell'imposta diretta personale, le scelte "a valle" devono essere coerenti. Sicché, se il "presupposto" del tributo che il legislatore ha individuato come architrave del sistema fiscale (l'Irpef) è il «possesso dei redditi in denaro o in natura» (art. 1 Tuir) rientranti nelle categorie delineate all'art. 6, può dirsi forse coerente – attesa la comunanza giuridica del presupposto – l'opzione di differenziare i criteri impositivi per categorie di reddito? Si può a buon diritto dubitare, per esempio, della ragionevolezza dell'applicazione per i redditi da capitale della ricordata aliquota fissa del 26%? È forse coerente con le premesse del sistema la previsione dell'imposta sostitutiva per le obbligazioni emesse dai c.d. grandi emittenti (banche, società quotate, enti pubblici trasformati in società per azioni) – sia pur nei confronti dei soli "nettisti" (persone fisiche, società semplici, enti non commerciali) –, e per le obbligazioni estere, oppure alla tassazione del 12,5% a carico dei redditi derivanti da interessi di obbligazioni emesse dagli Stati stranieri inclusi nella c.d. white list?

Sarebbe difficile poter sostenere, per esempio, che una tale differenziazione di regime sia ragionevole in quanto assolva alla protezione di un altro interesse di rango costituzionale, a meno di non voler ritenere che l'impegno della Repubblica ad "incoraggiare" il risparmio (art. 47 Cost.) prevalga sullo stesso principio di eguaglianza in senso formale e in senso sostanziale. Occorre considerare, difatti, che, con il progressivo incremento dell'aliquota sostitutiva, innalzata all'attuale 26%, si è oltrepassata la soglia del primo scaglione dell'Irpef (23%), incrinando l'equilibrio complessivo dell'assetto tributario. Ne deriva, a ben guardare, un paradossale effetto di favore rovesciato: i contribuenti dotati di redditi più elevati risultano avvantaggiati, poiché, ove i proventi di natura finanziaria fossero computati ai fini dell'Irpef, sopporterebbero un prelievo più gravoso; al contrario, i percettori di redditi modesti, che ricadrebbero nel livello impositivo del 23%, vengono penalizzati. Tale distorsione finisce per svuotare la portata redistributiva insita nell'art. 53 Cost. – sia alterando la progressività del sistema sia incidendo sul rispetto sostanziale della capacità contributiva come limite dell'imposizione – e, correlativamente, con il principio di eguaglianza (art.

[103] Vale la pena ricordare, altresì, che, in un *obiter dictum* della sentenza n. 195 del 1982, la Corte ha configurato l'eccesso di potere come vizio funzionale-teleologico prospettabile non solo in relazione ai fini costituzionalmente imposti, ma anche con riferimento a quelli delineati dallo stesso legislatore; peraltro, «non necessariamente questo tipo di vizio comporta l'illegittimità dell'intero atto, ben potendosi riscontrare, nei casi di atti le cui prescrizioni sono scindibili, una sua incidenza solo parziale».

[104] Cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 53.

3), oltre a porsi in tensione con le stesse finalità promozionali dell'art. 47 Cost. (incoraggiando non già il risparmio *in quanto tale*, ma solo quello dei più ricchi)[105].

Questo esempio può indurci anche a sostenere che il rispetto della progressività del sistema potrebbe passare anche attraverso un'adeguata interpretazione dello stesso primo comma dell'art. 53 Cost., riconoscendo alla norma costituzionale un valore di criterio concreto attraverso cui «misurare la diversa capacità dei diversi contribuenti di far fronte all'onere fiscale e, di conseguenza, di parametrare le aliquote fiscali a tale diversa capacità, valutandone poi, se del caso, la compatibilità con la Costituzione non attraverso un giudizio comparativo con altre categorie di contribuenti imperniato sul principio di uguaglianza formale (art. 3, comma 1, Cost.), bensì attraverso la valutazione sostanziale della posizione economica effettivamente assoggettata al tributo (art. 53, comma 1, Cost., letto alla luce dell'art. 3, comma 2, Cost.)»[106].

Ciò detto, però, se la configurazione del sindacato sulla coerenza può essere prospettata facendo leva su alcune consolidate acquisizioni della dottrina e della giurisprudenza costituzionale sulla ragionevolezza, in relazione – invece – alla prima ipotesi di giustiziabilità del principio, si aprono alcuni nodi su cui dovremo interrogarci. Come il sindacato sull'idoneità rispetto al fine costituzionale può essere costruito senza invadere la sfera di discrezionalità del legislatore (atteso il limite dell'art. 28 della legge n. 87 del 1953)? E in che modo, per esempio, si può pervenire alla conclusione che l'apprezzamento compiuto dal legislatore si pone in palese contrasto coi presupposti di fatto (presupposti che, in questa materia, sono di natura economica e, quindi, richiedono un ampio ambito di cognizioni tecniche)? E, infine, come si può assicurare la giustiziabilità del principio senza incorrere, in presenza di conseguenze finanziarie delle pronunce, in "effetti ancor più incostituzionali"?

7. *Il rispetto della discrezionalità del legislatore tributario e il possibile impiego di tipologie decisorie "collaborative" da parte della Corte costituzionale*

La prima questione che emerge, a fronte della prospettata qualificazione del principio di progressività come "norma di scopo" e della correlata costruzione del sindacato sull'idoneità delle leggi tributarie rispetto al fine (con la conseguente problematica configurabilità del vizio dell'eccesso di potere legislativo), è quella relativa alla necessità di non invadere la sfera di discrezionalità del legislatore, come prescrive l'art. 28 della legge n. 87 del 1953.

La materia tributaria, più di altre, è, in effetti, caratterizzata da un'intrinseca, ineliminabile, politicità. Non soltanto, com'è noto, il potere di imposizione fiscale rappresenta, storicamente, un connotato fondamentale della sovranità – se è vero che, come scriveva Baldo degli Ubaldi, *ubi est fiscus, ibi est imperium*[107] – e lo stesso Stato

[105] Per approfondimenti, v., per es., A. MARINIELLO, *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria: principi e regole impositive*, Torino, 2018, 51 ss.

[106] F. PALLANTE, *Dovere tributario e forma di Stato: l'art. 53 Cost. preso sul serio*, cit., 357.

[107] Quest'antica dottrina è stata recentemente valorizzata, negli studi filosofico-politici, da D. TARIZZO, *Ubi est fiscus, ibi est imperium. Sovranità, democrazia, Europa*, in *Filosofia politica*, 2/2020, 269 ss.

moderno non è pensabile senza i processi di centralizzazione fiscale funzionali al sostentamento di un apparato burocratico e al finanziamento di un esercito stabile e regolare[108], ma le origini stesse della rappresentanza politica moderna affondano le proprie radici nella necessità di controllare il potere finanziario, secondo quella rivendicazione borghese ben riassunta nel motto *no taxation without representation*[109].

Ora, il limite dell'art. 28 della legge n. 87 del 1953[110] è, perciò, tradizionalmente stringente in materia tributaria. La giurisprudenza costituzionale ha riconosciuto al legislatore «un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità alle quali s'ispira l'attività di imposizione fiscale» (sentenze n. 108 del 2023, n. 49 del 2024, n. 100 del 2025) e nell'individuazione degli «indici di capacità contributiva» (*ex multis*, sent. n. 100 del 2025) ovvero nella «determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva» (sent. n. 158 del 2020), così come nell'adattare in modo differenziato ai vari tributi istituti comuni (v. già sent. n. 375 del 2002).

E, come si è detto, la formulazione al plurale dell'espressione "criteri di progressività", nell'art. 53, comma 2, Cost., implica il riconoscimento di un ineliminabile margine di discrezionalità al legislatore tributario nell'individuazione delle modalità tecniche atte a realizzare la progressività del sistema. La costruzione del sindacato sul rispetto della norma di scopo – con tutte le caratteristiche sopra delineate (a cominciare dalla prospettata, discussa, configurabilità del vizio dell'eccesso di potere nelle sue diverse possibili declinazioni) – potrebbe, perciò, scontrarsi con questa (ampia) area di discrezionalità, rischiando di connotarsi in termini di eccessiva «politicità»[111].

Di qui, evidentemente, lo sforzo, in questa materia più che in altre, di dover immaginare tipologie decisorie "collaborative" da parte della Corte costituzionale nei confronti del Parlamento[112]. Il crinale, però, è sottile: da un lato, si avverte l'esigenza di

---

[108] Cfr. la lezione di M. WEBER, *Economia e società* (1922), trad. it. Milano, 1986, vol. IV, spec. 43 ss. e 484 ss.

[109] Su cui, v. almeno A. CATTARIN, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Napoli, 2009.

[110] La sua origine risale ad alcune proposte presentate in Assemblea Costituente (emendamento Mortati-Tosato: «La Corte costituzionale giudica dei ricorsi per violazione di legge costituzionale, escluso qualsiasi sindacato di merito contro atti legislativi»; emendamento Mortati: «La Corte non potrà pronunciarsi sulla validità degli atti legislativi e dei decreti, se non in relazione a quelle norme costituzionali la cui interpretazione non giustifichi una pluralità di soluzioni, una delle quali sia stata adottata dal Parlamento o dal Governo. Essa si asterrò parimenti, nelle sue decisioni, dal pronunciarsi su questioni che implichino una valutazione dell'opportunità politica dei suddetti atti». In tema, nella recente letteratura, A. GIUBILEI, *Discrezionalità legislativa e garanzia della Costituzione*, Napoli, 2023 e M. RUOTOLO (a cura di), *Discrezionalità legislativa e sindacato della Corte costituzionale*, Napoli, 2025.

[111] In prospettiva teorico-generale e storico-concettuale, cfr. G. BISOGNI, *La politicità del giudizio sulle leggi: tra le origini costituenti e il dibattito giusteorico contemporaneo*, Torino, 2017; sulla critica agli sconfinamenti politici della giustizia costituzionale, v. A. MORRONE, *Suprematismo giudiziario. Su sconfinamenti e legittimazione politica della Corte costituzionale*, in *Quaderni costituzionali*, 2/2019, 251 ss. e ID., *Suprematismo giudiziario II. Sul pangiuridicismo costituzionale e sul lato politico della Costituzione*, in *Federalismi.it*, 12/2021, 170 ss.; in prospettiva sociologico-giuridica, v. il classico di R. HIRSCHL, *Towards Juristocracy: The Origins and Consequences of the New Constitutionalism*, Cambridge (Massachussets), 2004.

[112] Sulla problematica generale, cfr. L. PEGORARO, *La Corte e il Parlamento. Sentenze di indirizzo ed attività legislativa*, Padova, 1987; L. A. MAZZAROLLI, *Il giudice costituzionale tra predeterminazione e creatività*, Padova, 2000; R. PINARDI, *L'horror vacui nel giudizio sulle leggi. Prassi e tecniche decisionali utilizzate dalla Corte Costituzionale allo scopo di ovviare all'inerzia del legislatore*, Milano, 2007.

rispettare la discrezionalità politica del Parlamento e di non alterare *in toto* il figurino della giurisdizione costituzionale come «legislazione negativa»[113], dall'altro, al contempo, non sfugge ad alcuno il rischio che il protrarsi dell'inerzia del legislatore, pur a fronte della "collaborazione" della Corte, infici la piena garanzia dei principi costituzionali.

Non è un caso che, proprio nella materia tributaria, la giurisprudenza costituzionale tedesca[114], inaugurando una prassi poi positivizzata, abbia sovente impiegato la tecnica delle decisioni di accertamento dell'incompatibilità (*Unvereinbarkeit*) senza la conseguente dichiarazione di nullità (*Nichtigkeit*) della legge. Nel nostro ordinamento una tale scissione tra riconoscimento e dichiarazione è stata notoriamente utilizzata in alcuni casi dei primi anni Novanta (sentenze n. 467 del 1991, n. 125 e n. 256 del 1992, n. 133 del 1993)[115]. Epperò, questa pur accorta tecnica "collaborativa" sconta il dubbio circa l'effettiva capacità di poter sollecitare un legislatore inerte ad intervenire efficacemente in tempi ragionevolmente brevi[116].

Così come, nella prassi, le pur variamente graduate "sentenze-monito" – sia quando abbiano formulato blandi e generici inviti, sia quando abbiano segnalato puntualmente difetti legislativi sistemici, sia quando abbiano indicato vere e proprie linee guida o di indirizzo per informare la futura disciplina legislativa – hanno scontato una certa

[113] Secondo la nota lezione di H. KELSEN, *La garantie jurisdictionnelle de la Constitution*, in *Revue du Droit Public*, 1928, 197 ss. e ID., *Chi dev'essere il custode della Costituzione?* (1930-31), trad. it. in ID., *La giustizia costituzionale*, Milano, 1981.

[114] Su cui, v. almeno G. CERRINA FERONI, *Giurisdizione costituzionale e legislatore nella Repubblica federale tedesca. Tipologie decisorie e Nachbesserungspflicht nel controllo di costituzionalità*, Torino, 2002

[115] R. PINARDI, *La Corte, i giudici e il legislatore. Il problema degli effetti temporali delle sentenze d'incostituzionalità*, Milano, 1993, 71 ss. e 80 ss.: tali decisioni – sostiene l'A. – «si caratterizzano per il fatto che la Corte, pur riconoscendo a chiare lettere, nella parte motiva della pronuncia, l'incostituzionalità attuale della legge sindacata, non conclude in maniera logicamente conseguente l'*iter* argomentativo pregresso con l'adozione di un dispositivo di accoglimento, ma finisce al contrario per non annullare la disciplina sottoposta al suo controllo» – emettendo o pronunce di inammissibilità o sentenze di rigetto –, «esortando contemporaneamente il legislatore ordinario ad intervenire in tempi brevi onde adeguare la normativa vigente ai precetti della Costituzione». In particolare, nelle sentenze di rigetto con accertamento di incostituzionalità (ivi, 87 ss.), «da un lato (…) viene avvalorata espressamente l'ipotesi dell'incostituzionalità della legge sindacata *in quanto regola destinata a valere stabilmente nel tempo*, cosicché è evidente che – per lo meno nelle intenzioni della Corte – un eventuale protrarsi dell'inerzia del legislatore comporterebbe necessariamente, in una successiva occasione, la dichiarazione di illegittimità della normativa di cui si tratta; contemporaneamente, però, la Corte, al fine di evitare il subitaneo prodursi di pericolose lacune nell'ordinamento legislativo, 'degrada' tale normativa da disciplina stabile a *disciplina meramente temporanea* di una determinata materia, e per tale via giunge quindi a motivare il rigetto (altrettanto temporaneo) della questione *sub iudice*». Tra l'altro, proprio quest'ultima ipotesi di tecnica decisoria è stata impiegata in materia tributaria con riguardo alla c.d. tassa sulla salute (sent. n. 431 del 1987), imposta a carico di lavoratori autonomi e liberi professionisti prevista dall'art. 31 della legge n. 41 del 1986 (legge finanziaria del 1986). Eppure, questo meccanismo collaborativo non è stato seguito da un intervento di riforma da parte del legislatore. La stessa Corte, però, chiamata nuovamente a pronunciarsi, non ha pronunziato una sentenza di accoglimento, ma ha reiterato la collaborazione con ben nove ordinanze di manifesta infondatezza e due nuove sentenze di rigetto. La comparazione con le sentenze tedesche di "incompatibilità" senza dichiarazione di invalidità della legge è poi puntualmente sviluppata dall'A. (ivi, 100 ss.).

[116] G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale, II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, Bologna, 2018, 243.

ineffettività nello stimolare il legislatore[117]. Anche perché, a ben vedere, la stessa giurisprudenza «non è rigorosa nel trarre automaticamente le conseguenze della mancata ottemperanza alle proprie indicazioni», tendendo essa stessa «a svincolarsi dalla forza obbligante dei suoi moniti»[118].

Non a caso, di fronte alla tendenziale inefficacia di questi rimedi, non mancava, già tempo addietro, chi auspicava una riforma ispirata all'ordinamento costituzionale austriaco[119], nel quale, a mente dell'art. 140, quinto comma, ult. periodo, Cost.[120], è possibile il differimento della produzione degli effetti costitutivi ad un termine non superiore a 18 mesi dall'accertamento dell'incostituzionalità, con l'obiettivo precipuo di consentire al legislatore, entro quello *spatium* temporale, di operare gli opportuni interventi di riforma. Una soluzione, questa, che, ancora una volta, in una materia così politicamente connotata come quella tributaria, pure potrebbe essere giovevole (ma a condizione che venga salvaguardata la posizione delle parti del giudizio, rispetto alle quali la sentenza dovrebbe comunque essere efficace)[121]. Senza contare, poi, l'esigenza – anch'essa di rilievo costituzionale – di evitare vuoti legislativi specie in ambiti di particolare delicatezza, come sarebbe il caso, appunto, della materia tributaria[122].

Simili strumenti, peraltro, potrebbero esprimere – soprattutto nell'ipotesi in cui la censurata lesione del principio di progressività riguardi una legge tributaria di impatto "sistemico" – un approccio più collaborativo rispetto alle stesse sentenze additive di principio[123], nelle quali, notoriamente, la declaratoria di illegittimità è seguita dall'indicazione del principio o dei principi ai quali la soluzione normativa, la cui individuazione è rimessa al legislatore, dovrà conformarsi, sicché il dispositivo non è autoapplicativo. Tipologie decisorie, queste, che pure potrebbero essere ragionevolmente impiegate in relazione alle ipotesi del presente studio (specie se ad essere oggetto di censura siano disposizioni legislative tributarie di impatto "sistemico"), sicché la Corte, pronunciata l'incostituzionalità della disciplina legislativa "inidonea" a perseguire il fine costituzionale, potrebbe, in mancanza (evidente) di "rime", designare i principi generali intorno ai quali la normativa necessaria deve essere dettata dal legislatore.

Com'è noto, poi, negli ultimi anni, a partire dal c.d. caso Cappato-Antoniani (ord. n. 207 del 2018), si è sviluppata – complice, a ben vedere, proprio l'insufficienza delle sentenze additive di principio a fronte della perdurante inerzia legislativa – una nuova tecnica decisoria collaborativa: l'ordinanza di incostituzionalità accertata ma non

---

[117] L. PEGORARO, *La Corte e il Parlamento. Sentenze di indirizzo ed attività legislativa*, cit., *passim*.

[118] G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale, II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, cit., 253. Non a caso, oggi, lo strumento è di minore impiego: dai 49/50 moniti ogni anno degli anni Ottanta (v. i dati accuratamente riportati in A. RUGGERI, *Le attività "conseguenziali" nei rapporti fra Corte costituzionale e legislatore*, Milano, 1988) ai circa 4/5 di oggi.

[119] A. PIZZORUSSO, *La Corte costituzionale tra giurisdizione e legislazione*, in *Il Foro italiano*, V, 1980, 117 ss.

[120] «La dichiarazione di incostituzionalità acquista efficacia dal giorno della pubblicazione, se la Corte di giustizia costituzionale non stabiliste un termine. Questo termine non può essere superiore a 18 mesi».

[121] Spunti in A. CERRI, *Giustizia costituzionale*, Napoli, 2025, 220.

[122] Aspetto rilevato, ancora, più in generale, da R. PINARDI, *La Corte, i giudici e il legislatore. Il problema degli effetti temporali delle sentenze d'incostituzionalità*, cit., 80 ss.

[123] In argomento, v. almeno G. PARODI, *La sentenza additiva a dispositivo generic*o, Torino, 1996 e P. FALZEA, *Norme, principi, integrazione. Natura, limiti e seguito giurisprudenziale delle sentenze costituzionali a contenuto indeterminato*, Torino, 2006.

dichiarata, con rinvio a data fissa a decorrere di un anno dalla sua emissione[124]. Se *hirundo non facit ver*, questa tecnica ha però conosciuto, ormai, un progressivo consolidamento, prima con l'ord. n. 132 del 2020 (sulla pena detentiva per la diffamazione a mezzo stampa), in seguito con l'ord. n. 97 del 2021 (in tema di ergastolo ostativo), da ultimo, in una materia "finanziariamente sensibilE", con l'ord. n. 25 del 2026 (in materia di trattamento di fine servizio dei dipendenti pubblici[125]). Nei primi tre casi, peraltro, alle ordinanze hanno fatto seguito altrettante sentenze di accoglimento, all'esito del decorso dell'indicato termine annuale. Per certi versi, può essere ragionevole immaginare che proprio una simile tipologia di decisione possa trovare applicazione in una materia così politicamente connotata come quella tributaria, sempre nella duplice prospettiva di evitare il formarsi di vuoti normativi immediati e di consentire al legislatore di esercitare la sua discrezionalità politica.

Eppure, anche questo recente modello non è esente da critiche: non soltanto è difficile configurare una vincolatività dell'ordinanza rispetto alla successiva sentenza della Corte (oltre che, correlativamente, ove di questa si supponga l'esistenza – configurando altresì la formazione di un giudicato interno –, individuare eventuali rimedi in caso di violazione)[126], ma non è agevole neppure ritenere non leso il principio del libero convincimento del giudice[127].

---

[124] Sulla nuova tecnica, cfr. almeno, con diversi accenti, A. ANZON, *Un nuovo tipo di decisione di "incostituzionalità accertata ma non dichiarata"*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 6/2018, 2462 ss.; G. REPETTO, *Interventi additivi della Corte costituzionale e ragionevolezza delle scelte legislative in un'ordinanza anticipatrice di incostituzionalità*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 6/2018, 2494 ss.; A. RUGGERI, *Venuto alla luce alla Consulta l'ircocervo costituzionale*, in *Consulta online*, 1/2019, 571 ss.; P. CARNEVALE, *Incappare in... Cappato. Considerazioni di tecnica decisoria sull'ordinanza n. 207 del 2018 della Corte costituzionale*, in *Consulta online*, 2/2019, 364 ss.; E. GROSSO, *Il rinvio a data fissa nell'ordinanza n. 207/2018. Originale condotta processuale, nuova regola processuale o innovativa tecnica di giudizio?*, in *Quaderni costituzionali*, 3/2019, 555 ss.

[125] La Corte, proprio prendendo in considerazione l'impatto finanziario del suo decidere, ha evidenziato che "la pur persistente incompatibilità del pagamento differito e rateale dei trattamenti di fine servizio con la garanzia di adeguatezza della retribuzione consacrata nell'art. 36 Cost. allo stato, tuttavia, non può condurre alla caducazione delle disposizioni censurate", non potendo essa esimersi dal considerare che "un intervento ablativo comporterebbe l'espunzione contestuale e retroattiva di ogni dilazione e, di conseguenza, la immediata esigibilità dei trattamenti, ivi compresi quelli maturati anteriormente alla pronuncia e in corso di erogazione". Dal momento che una tale decisione implicherebbe un significativo, ancorché temporaneo, impatto sulle finanze pubbliche, il giudice delle leggi, rimettendo alla discrezionalità del legislatore la definizione della gradualità nell'attuazione dell'intervento, ha perciò inteso valersi dei propri "poteri di gestione del processo costituzionale", disponendo il rinvio del giudizio in corso e fissando una nuova discussione delle questioni di legittimità costituzionale per l'udienza del 14 gennaio 2027, "all'esito della quale potrà essere valutata l'eventuale sopravvenienza di una novella legislativa che pianifichi la eliminazione dei meccanismi dilatori di cui si tratta «in conformità alle segnalate esigenze di tutela»".

[126] Cfr. M. CECCHETTI, *Appunti diagnostici e prognostici in vista della definizione del giudizio costituzionale sul "caso Cappato"*, in *Federalismi.it*, 17/2019, 2 ss.

[127] M. LUCIANI, *Ogni cosa al suo posto*, Milano, 2023, 206. Secondo l'A., peraltro, questo modello presterebbe il fianco ad un'ulteriore critica: «ci si potrebbe chiedere se autentica 'collaborazione istituzionale' possa configurarsi in indicazioni così vincolanti da non lasciare al legislatore alcun margine di scelta e nella sostanziale fissazione di un termine *ad quem*, valicato il quale il legislatore sa quasi per certo (…) che la sua inerzia verrà 'sanzionata' da una declaratoria di incostituzionalità» (ivi, 207). In alternativa a tale tipologia decisoria, perciò, l'A. auspica un ventaglio di possibilità (ivi, 216 ss.): dal «semplice rinvio dell'udienza a data da destinarsi o la cancellazione della causa dal ruolo con riserva di successiva fissazione, sempre con l'accompagnamento di un articolato monito» alla «declaratoria di incostituzionalità 'secca' a efficacia differita», dalla «declaratoria di incostituzionalità sempre a efficacia

Non è certo questa la sede, naturalmente, per approfondire la così complessa dinamica dei rapporti tra Corte costituzionale e legislatore, ma il sommario esame qui condotto non può non completarsi con una ulteriore ipotesi, che ci sembra – specie in materia tributaria (ambito nel quale, non casualmente, è intervenuta la sentenza n. 10 del 2015) –, particolarmente interessante e meritoria di valorizzazione: la declaratoria di incostituzionalità ad efficacia differita. Ne vedremo ora le ragioni.

8. *Il problema delle conseguenze finanziarie delle sentenze di accoglimento e la modulazione temporale degli effetti delle pronunce. Una proposta: le decisioni di incostituzionalità ad efficacia differita all'anno finanziario successivo*

Oltre al rispetto della discrezionalità legislativa, un ulteriore problema che osterebbe ad una piena giustiziabilità del principio di progressività nel sindacato di legittimità costituzionale sulle leggi tributarie sarebbe rappresentato, specie nell'eventualità in cui la questione dovesse avere ad oggetto norme di rilievo "sistemico" o leggi di riforma, dall'impatto finanziario dell'eventuale pronuncia di accoglimento. Una declaratoria "secca" di illegittimità costituzionale, difatti, rischierebbe di produrre un vuoto normativo in un ambito di disciplina riguardante le entrate dello Stato, suscettibile di ingenerare conseguenze finanziarie di entità e gravità non ben preventivabili. Non si tratterebbe qui, invero, del problema – speculare – dell'impatto finanziario delle sentenze di accoglimento aventi ad oggetto leggi di spesa, idonee a determinare un allargamento degli oneri finanziari per lo Stato, quanto degli effetti finanziari di sentenze caducatrici di norme tributarie, in termini di (temporanee) *minori entrate*.

In relazione al previgente art. 81, ultimo comma, Cost., si era detto, in proposito, che, benché la norma costituzionale (e la problematica ad esso connessa) si riferisse espressamente alle leggi di spesa, anche le sentenze di accoglimento aventi ad oggetto leggi impositive (cioè che prevedono un'entrata), avrebbero potuto ritenersi, astrattamente, contrastanti con quella disposizione[128]. Tuttavia, una tale ricostruzione

differita, ma additiva o sostitutiva» alla «declaratoria di incostituzionalità 'secca' a effetto immediato» alla «declaratoria di incostituzionalità 'secca' a effetto immediato, ma con indicazione della necessità di intervento del legislatore e parallela indicazione, nelle more, ai giudici comuni, dei paradigmi per l'applicazione della disciplina derivante dalla pronuncia di accoglimento».

[128] Riporta questa posizione L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 344; v. pure G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale, II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, cit., 248. Sul problema delle sentenze di accoglimento che importino maggiori spese o minori entrate per il bilancio dello Stato si fronteggiano, com'è noto, diverse posizioni: ad un estremo, v'è chi sostiene che tali pronunzie siano costituzionalmente indebite, atteso che importerebbero esse stesse una violazione dell'art. 81 Cost. (V. CAIANIELLO, *Corte costituzionale e finanza pubblica*, in *Giurisprudenza italiana*, 4/1984, 273 ss.); dall'altro lato, v'è chi afferma che i vincoli dell'art. 81 Cost. varrebbero solo nei confronti del legislatore e non già nei confronti del giudice e, in special modo, del giudice costituzionale, operante nel campo del "giuridicamente dovuto" [M. NIGRO, *Le giurisdizioni sui pubblici poteri fra sistema normativo e spinte fattuali*, in *Diritto processuale amministrativo*, 1984, 455 ss.; L. ELIA, *Le sentenze additive e la più recente giurisprudenza della Corte costituzionale (ottobre '81 - luglio '85)*, in AA.VV., *Scritti in onore di V. Crisafulli*, Padova, 1985, I, 311 ss.]. V. CRISAFULLI, *La Corte costituzionale ha vent'anni*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1976, 749 ss. ipotizzò, all'uopo, un capitolo del bilancio destinato a coprire le spese derivanti dalle sentenze additive; per E. GROSSO, *Sentenze costituzionali di spesa che non costino*, Milano, 1991, si sarebbe potuta prevedere una copertura automatica delle sentenze

scontava la critica secondo la quale «le decisioni costituzionali di annullamento delle leggi tributarie fanno semplicemente valere una violazione costituzionale», sicché la Corte, «nel far ciò, non incontra limiti di sorta»[129].

Eppure, la questione rimane tuttora aperta, specie in considerazione della costituzionalizzazione del principio dell'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost. novellato), che, oltretutto, fa espresso riferimento al rapporto tra *entrate* e spese. Peraltro, anche a voler ritenere, come appare plausibile sul piano teorico, che l'art. 81 Cost. si rivolga solo al Parlamento – il che sarebbe pure confermato dalla collocazione sistematica della norma nella Sezione II del Titolo I, dedicata alla formazione delle leggi –, nondimeno rimarrebbe intatta la circostanza che un minore flusso di entrate, ancorché risultante da una sentenza della Corte, potrebbe rendere incostituzionale, per contrasto con l'art. 81 Cost., «la situazione legislativa che si verrebbe a formare come risultato congiunto della legge e della pronuncia costituzionale»[130].

A fronte della cennata problematica, il giudice delle leggi, com'è noto, ha impiegato, nella storica sentenza n. 10 del 2015 sulla c.d. *Robin Hood Tax*, il modello della decisione ad incostituzionalità differita, in deroga all'art. 30 della legge n. 87 del 1953, attuativo dell'art. 136 Cost.

Proprio dalla considerazione che «nel pronunciare l'illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate, (la) Corte non può non tenere in debita considerazione l'impatto che una tale pronuncia determina su altri principi costituzionali» (par. 7, c.to in diritto), i giudici della Consulta hanno fatto discendere la valutazione dell'eventuale gradazione degli effetti temporali della sentenza sui rapporti pendenti, imponendosi loro, in quanto custodi della Costituzione nella sua integralità, l'obbligo di «evitare che la dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disposizione di legge determini, paradossalmente, 'effetti ancor più incompatibili con la Costituzione' (sent. n. 13 del 2004) di quelli che hanno indotto a censurare la disciplina legislativa» (par. 7, c.to in diritto).

---

di spesa, attraverso una nuova ripartizione di fondi già a quest'oggetto destinati; secondo A. CERRI, *Giustizia costituzionale*, cit., 215, invece, «un rimedio che sembrerebbe (…) tale da non incorrere» in obiezioni «potrebbe essere di prevedere, nella legge finanziaria, alcuni tributi ad aliquota elevabile con atto governativo, ove nuove spese (o minori entrate) insorgessero per effetto di decisioni giurisdizionali».

[129] V. ONIDA, *Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del Parlamento*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, nei giorni 8 e 9 novembre 1991, Milano, 1993, 35 ss. e spec. 41.

[130] G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale, II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, cit., 249.

Il dibattito che n'è seguito è stato particolarmente ricco e vivace, specie in ragione della deroga all'art. 136 Cost. che l'impiego delle decisioni ad incostituzionalità differita *de facto* comporterebbe, con tutti i problemi che ne discendono in termini di incidenza sulla posizione delle parti del giudizio *a quo* e, più in generale, sulla natura stessa del giudizio in via incidentale. Eppure, tale modello decisorio non soltanto non rappresenta un *unicum*, ma affonda le sue radici in una prassi giudiziaria della fine degli anni Ottanta e dei primi anni Novanta (cfr. sentenze n. 266 e n. 501 del 1988[131], n. 50 del 1989, n. 1 e n. 124 del 1991, n. 416 del 1992), ripresa anche negli anni Duemila (sentenze n. 370 del 2003, n. 12 e n. 423 del 2004, n. 29 del 2006) – non a caso evocata dalla stessa Corte nel par. 7 del c.to in diritto della pronuncia del 2015 –, peraltro in buona parte legittimata dalla dottrina nello storico Seminario tenutosi alla Corte nel 1988[132].

Non stupisce, perciò, che nel 2015, proprio in materia tributaria, pur a fronte di un'illegittimità avvertita come «manifesta e assorbente»[133], la Corte abbia fatto ricorso a questo strumento decisorio – peraltro diffuso nella giustizia costituzionale comparata (austriaca[134], tedesca[135], spagnola[136] e portoghese[137])[138] – paventando il rischio di «effetti ancor più incostituzionali» di quelli discendenti dal mancato accoglimento (effetti legati sia al rilevante squilibrio di bilancio che si sarebbe determinato in termini finanziari, in contrasto con il novellato art. 81 Cost. – tale da poter essere sanato solo mediante una manovra finanziaria correttiva, tenuto conto altresì dei vincoli europei e delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità –, sia alla grave sperequazione che avrebbe prodotto la restituzione ai contribuenti degli introiti derivanti dall'imposta incostituzionale).

La necessaria "contestualizzazione" della funzione di garanzia assolta dalla Corte[139], implicando una valutazione caso per caso degli effetti potenzialmente

---

[131] Con note di S. BARTOLE, *Elaborazione del parametro ed articolazione del dispositivo in una sentenza sull"ordinamento giudiziario militare*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1988, 1089 ss.; M. R. MORELLI, *"Incostituzionalità sopravvenuta" e decisioni di accoglimento "dal momento in cui". Spunti sull"ammissibilità di una nuova ipotesi tipologica di decisione di accoglimento parziale*, in *Giustizia Civile*, 1/1987, 776 ss.; P. CARNEVALE, *La dichiarazione di incostituzionalità sopravvenuta dell'art. 15 legge 180 del 1981 fra irrilevanza ed infondatezza della relativa "*quaestio legitimitatis*"*, in *Giurisprudenza italiana.*, 1/1989, 409 ss.; A. RUFFINO, *Tendenze evolutive del sindacato incidentale di legittimità costituzionale tra tecniche di giudizio e clausole decisorie extra ordinem [in margine alla vicenda della pubblicità dei processi tributari]*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1989, 259 ss. A. PISANESCHI, *Determinazione dei limiti alla retroattività della decisione costituzionale di accoglimento: potere del giudice costituzionale o del giudice ordinario?*, ivi, 295 ss. L'introduzione di pronunce caducatorie con effetti retroattivi limitati era stata fortemente auspicata, d'altronde, da una significativa parte della dottrina e da alcuni Presidenti della Corte, onde fronteggiare talune esigenze di carattere pratico, tra cui, appunto, la necessità di prevedere meccanismi volti a contenere gli effetti finanziari di sentenze additive c.d. di prestazione: per una ricostruzione accurata di queste posizioni, cfr. A. CELOTTO, *Corte costituzionale e legislatore. Riflessioni sugli interventi normativi volti a limitare l'efficacia nel tempo di decisioni di incostituzionalità*, in F. MODUGNO (a cura di), *Trasformazioni della funzione legislativa*, I, Milano, 1999, spec. 99-100.

[132] AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere* (Atti del seminario tenuto a Roma, Palazzo della Consulta, 23-24 novembre 1988), Milano, 1989, con contributi di F. Modugno, C. Mezzanotte, G. Silvestri, A. Pace, A. Ruggeri, A. Pizzorusso, M. Luciani, S. Bartole, A. Cerri, F. Sorrentino, V. Onida, G. Zagrebelsky, T. Martines, B. Caravita, S. P. Panunzio, A. A. Cervati, G. D'Orazio, N. Sandulli, M. R. Morelli (favorevoli, in particolare, *inter alios*, Modugno, Mezzanotte, Luciani, Onida, Martines, Panunzio; contrari Pace, Sorrentino, Zagrebelsky, D'Orazio). A seguire, cfr. le trattazioni monografiche di M. D'AMICO, *Giudizio sulle leggi ed efficacia temporale delle decisioni di incostituzionalità*, Milano, 1993, spec. 103 ss. e di R. PINARDI, *La*

determinabili dalla soluzione delle questioni di costituzionalità volta a volta prospettate rispetto alla Costituzione considerata nella sua unità complessiva, può essere ragionevolmente eletta a giustificazione del potere di modulazione temporale delle proprie decisioni, riconoscendo che l'efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento, pur essendo un principio generale, non è «tuttavia priva di limiti» (sent. n. 10 del 2015, par. 7, c.to in diritto): non solo, evidentemente, il limite dei rapporti esauriti (*ex* art. 30 della legge n. 87 del 1953), posto a presidio della certezza del diritto, ma anche quelli ulteriori che la Corte medesima individuerebbe ad esito dell'attività di bilanciamento tra principi e interessi di rango costituzionale[140]. Il giudice delle leggi, d'altronde,

Corte, i giudici e il legislatore, cit., spec. 53 ss.; una ricostruzione di quel dibattito dottrinale fu fornita già da F. POLITI, *La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale nel recente dibattito dottrinale*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1991, 3003 ss. In argomento, v. anche M. SICLARI, *Effetti temporali delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale*, in *Giurisprudenza italiana*, 1999, 1778 ss.; M. RUOTOLO, *La dimensione temporale dell'invalidità della legge*, Padova, 2000.

[133] Così R. DICKMANN, *La Corte costituzionale torna a derogare al principio di retroattività delle proprie pronunce di accoglimento per evitare "effetti ancor più incompatibili con la Costituzione". Nota a Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10*, in *Federalismi.it*, 4/2015, 8.

[134] Art. 140, par. 5, 3° periodo, Cost.

[135] Come osserva R. ROMBOLI, *L'"obbligo" per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale ab origine: natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 6 aprile 2015, 11, «nella esperienza tedesca la soluzione adottata in proposito è stata anticipata in via giurisprudenziale e successivamente formalizzata in una legge del 1970. Il Tribunale costituzionale federale ha operato nell'ambito della tipologia delle decisioni, distinguendo, anche quanto a dispositivo e quindi ad efficacia, tra decisioni di 'incompatibilità' e decisioni di 'incostituzionalità-nullità'. Nel primo caso viene a determinarsi un 'blocco di applicazione' per il passato, il presente ed il futuro della disciplina giudicata incompatibile con la Legge fondamentale e questo sia nel caso di specie sia negli altri rapporti ancora in corso (*ergo* non coperti da giudicato) in cui venga in rilievo la disciplina, senza che, però, questa venga privata della sua validità. Il giudizio sul caso *de quo*, al pari di quelli su eventuali altre cause, viene sospeso fino all'intervento del legislatore, sollecitato dal Tribunale costituzionale. La dottrina prevalente ha ritenuto che, prima del riconoscimento normativo, il Tribunale aveva operato in una situazione normativa che consentiva l'intervento creativo della giurisprudenza, qualificabile come *praeter* (e non *contra) legem*».

[136] Tribunal constitucional, decisione. n. 45 del 1989.

[137] Art. 282, quarto comma, Cost.

[138] Cfr., sul punto, i contributi di M. LUCIANI, *La modulazione degli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento: primi spunti per una discussione sulla Corte costituzionale degli anni '90,* in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere* (Atti del seminario tenuto a Roma, Palazzo della Consulta, 23-24 novembre 1988), cit., 108 ss., di B. CARAVITA, *La modifica della efficacia temporale delle sentenze della Corte costituzionale: limiti pratici e teorici*, ivi, 249 ss.; A.A. CERVATI, *Incostituzionalità delle leggi ed efficacia delle sentenze delle Corti costituzionali austriaca, tedesca ed italiana*, ivi, 310 ss.; G. D'ORAZIO, *Il legislatore e l''efficacia temporale delle sentenze costituzionali (nuovi orizzonti o falsi miraggi?*), ivi, 359 ss.; N. SANDULLI, *Osservazioni comparatistiche e brevi considerazioni su alcune recenti pronunce della Corte costituzionale, in margine al tema del Seminario*, ivi, 409 ss.; per una rassegna comparatistica, v. pure R. PINARDI, *La Corte, i giudici e il legislatore. Il problema degli effetti temporali delle sentenze d'incostituzionalità*, cit., 145 ss.

[139] A. CERRI, *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere* (Atti del seminario tenuto a Roma, Palazzo della Consulta, 23-24 novembre 1988), cit., 140-142; per una simile posizione, v. anche G. SILVESTRI, *Effetti normativi ed effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale: due aspetti dello stesso problema*, ivi, 47 ss. e A. RUGGERI, *Vacatio sententiae, «retroattività parziale» e nuovi tipi di pronunzie della Corte costituzionale*, ivi, 65 ss.

[140] Non si tratterebbe, quindi, di un bilanciamento in senso stretto «tra diritti e risorse, attuato attraverso la manipolazione degli effetti temporali» (S. SCAGLIARINI, *La Corte tra Robin Hood tax e legislatore "senzaterra"*, in *Consulta Online*, 1/2015, spec. 235), quest'ultimo essendo, com'è noto, per la sua

richiamando un celebre passaggio della sentenza n. 85 del 2013, precisa che il suo stesso compito istituzionale richiede la garanzia della Costituzione nella sua unitarietà, onde assicurare «una *tutela sistemica e non frazionata* di tutti i diritti e i principi coinvolti nella decisione», onde evitare «l'illimitata espansione di uno dei diritti, che diverrebbe 'tiranno' nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette», all'insegna di «un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi».

Ed anche il potere di modulazione, giustificato alla luce di queste premesse, non è esso stesso privo di limiti, giacché richiede un vaglio secondo il "principio di stretta proporzionalità", sicché la deroga all'ordinaria retroattività delle sentenze di accoglimento mediante una sentenza manipolativa di tipo diacronico[141] deve essere «rigorosamente subordinata alla sussistenza di due chiari presupposti: l'impellente necessità di tutelare uno o più principi costituzionali i quali, altrimenti, risulterebbero irrimediabilmente compromessi da una decisione di mero accoglimento e la circostanza che la compressione degli effetti retroattivi sia limitata a quanto strettamente necessario per assicurare il contemperamento dei valori in gioco» (così ancora Corte cost., sent. n. 10 del 2015, par. 7, ct.o in diritto)[142]. E ciò perché, è bene evidenziarlo, «il riguardo dovuto agli equilibri istituzionali richiederebbe che gli interventi della Corte in funzione limitativa degli effetti retroattivi delle sentenze non costituissero espressione di attivismo giudiziale e di ingerenza nelle attribuzioni altrui, ma fossero recepite come manifestazione di virtù passiva e di capacità di autocontrollo»[143]. Sta di fatto – si badi – che la Corte, comunque, non ha formalmente bilanciato la regola processuale della

---

eterogeneità, un «bilanciamento ineguale», secondo la nota lezione di M. LUCIANI, *Sui diritti sociali*, in R. ROMBOLI (a cura di), *La tutela dei diritti fondamentali davanti alle Corti costituzionali*, Torino, 1994, 79.

[141] Così la definisce 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 di un principio costituzionale: ancora un caso di ipergiurisdizionalismo costituzionale*, in *Costituzionalismo.it*, 1/2015, spec. 10. La Corte stessa scrive, infatti, nel punto 7 del c.to in diritto, proprio al fine di giustificare il potere di modulazione, che: «così come la decisione di illegittimità costituzionale può essere circoscritta solo ad alcuni aspetti della disposizione sottoposta a giudizio – come avviene ad esempio nelle pronunce manipolative – similmente la modulazione dell'intervento della Corte può riguardare la dimensione temporale della normativa impugnata, limitando gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale sul piano del tempo». Tuttavia, secondo R. PINARDI, *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze di incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività*, in *Consulta Online*, 1/2015, spec. 227-228, «la similitudine testé riportata non coglie nel segno. Dimostrando, anzi, una certa qual difficoltà dell'organo di giustizia costituzionale a tenere distinte fattispecie tra loro non sovrapponibili, tanto da dar vita a tipologie decisionali che hanno ricevuto valutazioni anche molto diversificate circa la loro ammissibilità. Un conto, infatti, è accertare, e del tutto conseguentemente dichiarare, che il vizio che affligge la disposizione impugnata riguarda solo una sua parte o un suo specifico aspetto. In questa ipotesi, l'adozione di un dispositivo ad efficacia circoscritta discende in maniera piana e coerente dalla mera presa d'atto e conseguente recezione della specificità della situazione normativa che forma oggetto di giudizio. Così come avviene, sul piano diacronico, con l'adozione di sentenze di "incostituzionalità sopravvenuta", se è vero che, in casi del genere, la limitazione degli effetti nel tempo della pronuncia della Corte consegue al semplice accertamento che il vulnus costituzionale si è determinato, in effetti, solo a partire da un momento successivo rispetto a quello dell'entrata in vigore della legge censurata».

[142] Cfr., sul punto, C. MEZZANOTTE, *Il contenimento della retroattività degli effetti delle sentenze di accoglimento come questione di diritto costituzionale sostanziale*, in AA.VV., *Effetti temporali delle decisioni di incostituzionalità (con particolare riferimento alle esperienze straniere)*, cit., spec. 39 ss.

[143] Ivi, 45.

retroattività con i principi sostanziali, ma, fra loro, gli artt. 2, 3, 53 e 81 Cost.[144], sicché la modulazione della dimensione temporale della normativa impugnata, che ha implicato la predetta limitazione degli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale, è stata il risultato dell'operazione di bilanciamento, ovverosia, se si vuole, un mero «effetto ottico»[145].

In ogni caso, una tale *flessibilità* nell'impiego delle tecniche decisorie non sarebbe certo un'opzione peregrina per la Corte, ché anzi confermerebbe quella nota tendenza all'elasticità delle categorie del processo costituzionale a suo tempo evidenziata da Carlo Mezzanotte[146]. Eppure, per incanalare questa flessibilità entro canali procedurali più consueti e, soprattutto, in una prospettiva più sensibile alle ragioni della certezza del diritto, sarebbe stato preferibile, piuttosto, che la stessa Corte procedesse – in luogo di operare una valutazione caso per caso che ridimensiona la natura del giudizio incidentale, specie in relazione al requisito della rilevanza – all'autorimessione[147] della questione di

[144] Sottolinea questo punto L. ANTONINI, *Forzatura dei principi versus modulazione temporale degli effetti della sentenza*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 23 aprile 2015, 5. *Contra*, R. BIN, *Quando i precedenti degradano a citazioni e le regole evaporano in principi*, ivi, 27 aprile 2015, 3, secondo il quale la Corte avrebbe astratto l'equilibrio di bilancio dalle norme che presidiano il procedimento legislativo, elevandolo ad un principio fondamentale che s'imporrebbe sempre e comunque; in termini analoghi, v. pure I. CIOLLI, *L'art. 81 della Costituzione: da limite esterno al bilanciamento a super principio*, ivi, 26 maggio 2015, 1-4. Va condiviso, comunque, il giudizio critico di C. BERGONZINI, *Note a margine di Corte cost. n. 10 del 2015: uno sguardo al merito (e alle fonti)*, ivi, spec. 3, nei confronti dei riferimenti continui, da parte della Corte, a «formule 'scivolose' come la 'notoria' emergenza economico-finanziaria». In ogni caso, le preoccupazioni suddette circa la possibile astrazione dell'equilibrio di bilancio a "superprincipio" costituzionale possono essere ridimensionate tenendo conto di una considerazione di non poco momento: nella sentenza n. 10 del 2015, a ben vedere, «non erano in gioco i diritti sociali dei cittadini, diritti che la Corte, anche in quegli anni così difficili, ha saputo proteggere»; semmai, «si trattava di una imposizione illegittima che colpiva il solo settore energetico (e non prestazioni sociali)» e «determinante per la Corte fu la circostanza che gli effetti retroattivi della sentenza di accoglimento avrebbero comportato la restituzione di somme pagate per effetto della Robin Hood tax a chi, nel frattempo, con ogni probabilità – secondo i dati delle autorità competenti – aveva traslato il carico finanziario sui soggetti a valle della filiera e in definitiva sui consumatori»: «fu per evitare questo paradosso – impegnare grandi somme del denaro pubblico in una fase di ristrettezza finanziaria per restituire somme a chi non ne aveva di fatto sopportato il peso – che la Corte decise, nella scia di alcuni, pochi precedenti, di circoscrivere gli effetti retroattivi della decisione di illegittimità costituzionale, enunciando peraltro i principi entro i quali una tale operazione può legittimamente avvenire». Significativo è il fatto che le citate parole sono state pronunciate dalla stessa giudice relatrice M. CARTABIA, *Il giudice e lo studioso di fronte agli effetti delle decisioni di incostituzionalità*, in M. D'AMICO – F. BIONDI (a cura di), *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, Napoli, 2018, 13.

[145] Così C. PADULA, *Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze 10 e 155 del 2015*, in *Federalismi.it*, 19/2015, 20, secondo il quale, per l'appunto, «in realtà, il bilanciamento della regola processuale sulla retroattività è un mero 'effetto ottico': come confermato dallo stesso giudice relatore della sent. 10/2015, la limitazione della retroattività è un effetto indiretto del bilanciamento tra i principi posti a base dell'accoglimento e quelli che sarebbero stati pregiudicati da un accoglimento secco. La regola sulla retroattività, dunque, non è uno dei termini del bilanciamento ma l''area' in cui ricadono gli effetti del bilanciamento».

[146] C. MEZZANOTTE, *Processo costituzionale e forma di governo*, in AA.VV., *Giudizio "a quo" e promovimento del processo costituzionale*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta nei giorni 13 e 14 novembre 1989, Milano, 1990, 63 ss.: per l'A. non sarebbe stato possibile discorrere di un "diritto processuale costituzionale" con una chiara ed univoca ispirazione di fondo, ché anzi l'incertezza delle categorie e delle regole processuali rifletteva la stessa incertezza della collocazione della Corte nella forma di governo.

[147] Tema su cui, da ultimo, riflette P. FARAGUNA, *La Corte costituzionale e l'autorimessione. Teoria, prassi, prospettive*, Torino, 2025.

legittimità costituzionale dello stesso art. 30 della legge n. 87 del 1953[148] – seguendo un suggerimento a suo tempo formulato da Franco Modugno[149] –, nella parte in cui non prevede la possibilità che sia derogata l'efficacia retroattiva delle sentenze di accoglimento, in presenza di situazioni in cui siano coinvolti principi anch'essi di rango costituzionale[150].

Resterebbe fermo, comunque, che un simile modello decisorio debba essere utilizzato con opportuna cautela da parte della Corte, anche perché l'efficacia *pro futuro*

[148] Oltretutto, l'art.30, comma 3, della legge n. 87 del 1953, come generale divieto di applicazione della legge annullata, difficilmente può essere considerato alla stregua di un'attuazione obbligata dell'art.136 Cost e della struttura incidentale del giudizio di legittimità costituzionale, giacché «né il primo né la seconda in realtà preclud(ono) ad un auspicato intervento del legislatore la possibilità di considerare la retroattività come limitata solamente alla fattispecie del giudizio a quo»: così A. ANZON DEMMIG, *La Corte costituzionale "esce allo scoperto" e limita l'efficacia retroattiva delle proprie pronunzie di accoglimento*, in *Rivista AIC*, 2/2015, 5, evocando la lezione di S. PANUNZIO, *Incostituzionalità "sopravvenuta", incostituzionalità "progressiva" ed effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale*, in AA., *Effetti temporali delle sentenze della corte costituzionale*, cit., spec. 275.

[149] F. MODUGNO, *Considerazioni sul tema*, in AA.VV., *Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere,* cit., 15 ss.

[150] Per considerazioni critiche, v. R. ROMBOLI, *L'"obbligo" per il giudice di applicare nel processo a quo la norma dichiarata incostituzionale ab origine: natura incidentale del giudizio costituzionale e tutela dei diritti,* cit., 21-22. Altrove, poi, l'A. aveva già fornito una risposta negativa alla possibilità che le regole processuali entrassero nel gioco del bilanciamento con principi di natura sostanziale (ID., *Il principio generale di equilibrio finanziario nell'attività di bilanciamento dei valori costituzionali operata dalla Corte*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, ultimo comma, della Costituzione*, cit., 185 ss., il quale, intorno alla domanda «se il rispetto delle regole processuali […] debba considerarsi "esterno" all'attività di bilanciamento oppure "interno" alla stessa", rispondeva che "ritenere il rispetto delle regole processuali un valore "interno" all'opera di bilanciamento significhi negare l'esistenza di un diritto processuale costituzionale e la funzione in via di principio attribuita e riconosciuta alle regole processuali, togliendo loro qualsiasi reale significato». Più in generale, v. la disamina di G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale, II. Oggetti, procedimenti, decisioni*, cit., 189: «al di là delle affermazioni della Corte, i dubbi sulla compatibilità tra il differimento degli effetti dell'incostituzionalità e il sistema incidentale d'instaurazione del giudizio di costituzionalità sono evidenti: la Corte ha palesemente 'instaurato' un nuovo modello di questione di costituzionalità e ha trasformato la rilevanza-incidentalità da requisito necessario a carattere normale ma non necessario. Ha così rivitalizzato vecchie concezioni ch'essa stessa, in passato, aveva seccamente respinto, dimostrando come alcune regole possono essere adattate laddove si intende rispondere 'proceduralmente' (…) a esigenze di politica costituzionale che si sovrappongono alle regole del giudizio di legittimità costituzionale». V. pure R. PINARDI, *La modulazione degli effetti temporali delle sentenze di incostituzionalità e la logica del giudizio in via incidentale in una decisione di accoglimento con clausola di irretroattività*, cit., 231, secondo il quale «la Corte scinde, di fatto, quel legame funzionale che deve sussistere, al contrario, tra questione di costituzionalità e giudizio a quo, quasi scordasse che l'origine incidentale del suo scrutinio lo pone in diretto contatto con l'esigenza di pervenire ad una tutela adeguata di quelle posizioni soggettive di cui si discute nel processo principale e che risultino costituzionalmente garantite». Di contraddittorietà dell'atteggiamento della Consulta parla D. MESSINEO, *«Accadde domani»: l'illegittimità costituzionale ipotetica di un seguito legislativo mancato nella sentenza della Corte costituzionale sulla "Robin Tax"*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 24 aprile 2015, 3, che evidenzia il «sorprendente (…) confronto con la sent. 232/1989»: «la sent. 10/2015 ha, infatti, rovesciato le affermazioni con le quali a suo tempo lo stesso Giudice costituzionale aveva contrastato la prassi della Corte del Lussemburgo di limitare la portata retroattiva delle pronunce di annullamento di atti comunitari, sino a escludere talvolta che tali pronunce producessero effetti sullo stesso giudizio che aveva originato il rinvio pregiudiziale. Nel 1989 la Consulta aveva notato che "il diritto di ognuno ad avere per qualsiasi controversia un giudice e un giudizio verrebbe a svuotarsi dei suoi contenuti sostanziali se il giudice, il quale dubiti della legittimità di una norma che dovrebbe applicare, si veda rispondere dalla autorità giurisdizionale cui è tenuto a rivolgersi, che effettivamente la norma non è valida, ma che tale invalidità non ha effetto nella controversia oggetto del giudizio principale, che dovrebbe quindi essere deciso con l'applicazione di una norma riconosciuta illegittima"».

della decisione d'incostituzionalità determina, di fatto, «una «commistione» *quoad effectus* tra i diversi fenomeni dell'invalidità e dell'abrogazione»[151].

In ogni caso, un simile modello decisorio sarebbe particolarmente utile in materia tributaria, se è vero che proprio la mancanza di un potere espresso di modulazione degli effetti temporali troppo spesso ha spinto la Corte a trincerarsi, *in subiecta materia*, «sotto l'ombrello della discrezionalità del legislatore»[152]. Esso, peraltro, potrebbe essere ancor più affinato, adattandolo all'ipotesi in cui sia invocato come parametro di costituzionalità il principio di progressività (art. 53, comma 2, Cost.), in presenza di questioni aventi ad oggetto norme tributarie di rilievo sistemico o leggi di riforma: per esempio, qualora dovesse essere sottoposta alla Corte una questione di costituzionalità di una legge di riforma dell'ordinamento tributario che ridisegni il sistema in senso proporzionale (o, per assurdo, peggio ancora regressivo) o, comunque, di una norma tributaria avente un rilevante impatto finanziario (come potrebbe essere una disposizione in materia Irpef che preveda imposte sostitutive, non coerenti col criterio progressivo prescelto a monte dal legislatore), potrebbe essere ragionevole impiegare una *decisione di incostituzionalità ad efficacia differita all'anno finanziario successivo*.

Una simile soluzione potrebbe, difatti, avere un duplice merito: quello di evitare il prodursi di gravi squilibri finanziari (suscettibili di richiedere, per esempio, l'adozione di c.d. manovre correttive) e, allo stesso tempo, quello di attribuire al legislatore un tempo congruo, in pendenza dell'anno finanziario corrente, per operare una revisione della disciplina[153], con la certezza che, nell'anno a venire, quella disposizione tributaria illegittima sarà senz'altro caducata.

È pur chiaro, invero, che l'adozione di una tale tecnica decisoria non soltanto renderebbe ancor più manifesta la lamentata commistione, *quoad effectus*, tra declaratoria di incostituzionalità ed abrogazione, ma si porrebbe *prima facie* in aperta deroga rispetto all'art. 136 della Carta costituzionale. Eppure, solo una maggiore flessibilità negli strumenti processuali, come ha dimostrato l'esempio della sentenza n. 10 del 2015, potrebbe spingere *realisticamente* la Corte ad esercitare efficacemente il suo sindacato sulle leggi tributarie e, cosa auspicabile, ad estenderlo in ordine al rispetto del principio di progressività.

Da un lato, allora – senza stravolgere l'assetto delle regole processuali od ammetterne la subordinazione ai principi sostanziali (il che implicherebbe il riconoscere

---

[151] 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*, 2/2015, 23.

[152] L. ANTONINI, *Forzatura dei principi versus modulazione temporale degli effetti della sentenza*, cit., 4. Condivide il giudizio favorevole nei confronti della sent. n. 10 del 2015 anche C. BUZZACCHI, *"Capacità contributiva" e "progressività" alla prova dell'equilibrio di bilancio*, cit., 24.

[153] Più in generale, mostra un *favor* nei confronti della decisione di incostituzionalità ad efficacia differita M. LUCIANI, *Ogni cosa al suo posto*, cit., 216, secondo il quale, attraverso tale tipologia decisoria, a differenza del meccanismo della doppia pronuncia, «il termine imposto al legislatore ritornerebbe, ma con una logica rovesciata e con una forte responsabilizzazione dell'istanza politica, non potendo la sua inerzia essere supplita dagli effetti di una pronuncia costituzionale che, essendo demolitoria, non consentirebbe da sola un adeguato contemperamento di tutti gli interessi costituzionalmente rilevanti in conflitto». Si tratterebbe, in ogni caso, puntualizza l'A., «di una soluzione da meditare con grande attenzione, sebbene si debba essere consapevoli del fatto che del senso di responsabilità del nostro legislatore s'ha talora ragione di dubitare e che il giuoco dei veti incrociati ha già dimostrato di saper paralizzare anche le scelte legislative più chiaramente necessarie».

esplicitamente che la Corte sia padrona del suo stesso processo), quanto piuttosto adattandole e plasmandole alle diverse situazioni, nel rispetto di un criterio di stretta proporzionalità, all'esito, come mero effetto indiretto, di un bilanciamento tra diversi principi ed interessi –, un simile risultato potrebbe essere raggiunto attraverso una pronunzia di nuovo genere, che avrebbe in sé sia le caratteristiche di una sentenza di illegittimità sopravvenuta, rilevando l'incompatibilità costituzionale della disposizione solo a decorrere dall'inizio dell'anno finanziario successivo (nel senso che, in costanza dell'anno corrente, l'esigenza di assicurare l'equilibrio finanziario non inficia, nel bilanciamento tra i principi costituzionali, la validità della norma tributaria impugnata, che diverrebbe illegittima solo allo scadere dell'esercizio finanziario, non ostando più alla declaratoria di incostituzionalità esigenze di "tenuta" del bilancio dello Stato), sia quelle di una sentenza manipolativa degli effetti temporali, derogatoria della retroattività.

Certo, la Corte dovrebbe agire – anche per la complessità tecnica di un simile strumento decisorio – con cautela e moderazione. Ma essa potrebbe anche percorrere la via – forse più corretta, ma al contempo più "dura" – dell'autorimessione della questione avente ad oggetto lo stesso art. 30 della legge n. 87 del 1953. Senza contare, in ogni caso, che lo stesso legislatore dovrebbe essere stimolato ad intervenire, integrando la legge n. 87 del 1953 nel senso di arricchire il ventaglio degli strumenti processuali e decisori a disposizione della Corte.

9. *Cognizioni tecniche e decisioni della Corte costituzionale: per una valorizzazione dell'attività istruttoria*

La complessità del sindacato di legittimità costituzionale sulle leggi tributarie, rispetto al parametro rappresentato dal principio di progressività (art. 53, comma 2, Cost.), è tale da richiedere un'adeguata valorizzazione dell'attività istruttoria da parte della Corte costituzionale.

In una materia ad elevata connotazione tecnica, nella quale i profili giuridici si intersecano inevitabilmente con cognizioni di scienza delle finanze, la valutazione ora dell'*idoneità* della disposizione a perseguire il *fine* costituzionale della progressività (che implicherebbe, come si è visto, un'analisi dell'impatto "sistemico", sul piano delle proiezioni di calcolo sul gettito erariale, delle disposizioni introdotte), ora della *coerenza* delle singole disposizioni rispetto al "sistema" (*rectius* al criterio informatore prescelto), potrebbe essere adeguatamente compiuta dalla Corte con l'ausilio di un'efficace attività istruttoria. Nel primo caso, in particolare, il profilo di "fatto", tale da legittimare un accurato uso dell'istruttoria, atterrebbe all'*effettivo operare della norma* in termini di impatto che la sua applicazione produce nella realtà sociale ed economica, segnatamente sul piano della *reale* consistenza del gettito erariale e della *effettiva* consistenza progressiva del carico fiscale. Come Roberto Bin aveva già da tempo evidenziato, è questa una figura argomentativa che, pur presentandosi sotto sembianze diverse, può stimolare (e, in effetti, ha talora stimolato) la Corte a ricorrere a strumenti istruttori (ora per «integrare gli elementi di chiarificazione del significato della norma così come essa

viene 'concretizzata' nell'applicazione», ora per verificare «le conseguenze pratiche della norma», ora per cercare di «determinare la rilevanza concreta della compressione di diritti soggettivi»[154]).

L'esercizio dei poteri istruttori, inoltre, perseguirebbe anche la finalità di consentire alla Corte di verificare se, tenuto conto dell'eventuale impatto finanziario complessivo della decisione, sia opportuno impiegare il modello delle sentenze temporalmente manipolative[155] e, in particolare, la prospettata ipotesi della sentenza di incostituzionalità "ad efficacia differita all'anno finanziario successivo".

Com'è noto, la Corte, pur disponendo di poteri istruttori (art. 26 della legge n. 87 del 1953), vi ha raramente fatto ricorso nella sua ormai settantennale attività[156] – a differenza del *Bundesverfassungsgericht*, spesso autodefinito come «*Herr des Verfahrens*»[157] –, anche allorquando sarebbe stato per molti versi opportuno[158]. Si ricorda,

---

[154] R. BIN, *Atti normativi e norme programmatiche*, cit., 326-327.

[155] In argomento, v. M. TROISI, *Le pronunce che costano. Poteri istruttori della Corte costituzionale e modulazione delle conseguenze finanziarie delle decisioni*, Napoli, 2020. Sull'«impatto economico finanziario delle decisioni della Corte costituzionale: istruttoria formale come presupposto per legittimare la delimitazione degli effetti temporali dell'annullamento», cfr. M. D'AMICO, *Relazione introduttiva. La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, in M. D'AMICO – F. BIONDI (a cura di), *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 33.

[156] Raccoglie accuratamente i dati disponibili (aggiornati al 2017) M. NISTICÒ, *Le problematiche del potere istruttorio nelle competenze della Corte*, in M. D'AMICO – F. BIONDI (a cura di), *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 49 ss.

[157] M. D'AMICO - N. FIANO, *Tipologia ed effetti delle decisioni del Bundesverfassungsgericht*, in G. REPETTO - F. SAITTO (a cura di), *Temi e problemi della giustizia costituzionale in Germania. Una prospettiva comparativa alla luce del caso italiano*, Napoli, 2020, 165. Una comparazione con l'esperienza tedesca è stata offerta anche da G. REPETTO, *I poteri istruttori della Corte costituzionale tra "modelli" processuali e discrezionalità del legislatore. Problemi e spunti di riflessione a partire dall'esperienza tedesca*, in M. D'AMICO – F. BIONDI (a cura di), *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., 299 ss.

[158] V. già l'auspicio di L. VIOLINI, *Vuoto normativo, disparità di trattamento e scelte "tecniche"*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1988, 4242 ss.; per una valorizzazione dell'istruttoria, v. anche M. LUCIANI, *I fatti e la Corte: sugli accertamenti istruttori del giudice costituzionale nei giudizi sulle leggi*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1987, 1045 ss.; ma spunti significativi si rinvengono già in A. BALDASSARRE, *I poteri conoscitivi della Corte costituzionale e il sindacato di legittimità astratto*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1973, 1497 ss.; A. CERRI, *I poteri istruttori della Corte costituzionale nei giudizi sulle leggi e nei conflitti*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 1978, 1335 ss.; M. CHIAVARIO, *Ordinanze istruttorie della Corte costituzionale nei giudizi di legittimità promossi in via incidentale*, in AA.VV., *Scritti in onore di Vezio Crisafulli*, Padova, 1985, vol. I, 215 ss. A seguire, v. pure A. RUGGERI, *Fatti e norme nei giudizi sulle leggi e le "metamorfosi" dei criteri ordinatori delle fonti*, Torino, 1994 e G. D'AMICO, *"Caso" e "fatti" nella complessiva connotazione della questione di legittimità costituzionale*, in AA.VV., *Scritti dei dottorandi in onore di Alessandro Pizzorusso*, Torino, 2005, 400 ss. Cfr., poi, le trattazioni monografiche di T. GROPPI, *I poteri istruttori della Corte costituzionale nel giudizio sulle leggi*, Milano, 1997 e di G. A. FERRO, *Modelli processuali ed istruttoria nei giudizi di legittimità costituzionale*, Torino, 2012. La storica, tendenziale, idiosincrasia della Corte costituzionale ad impiegare i poteri istruttori è sovente ricondotta a due ordini di ragioni. In primo luogo, può essere evocata la circostanza che nel giudizio di costituzionalità «non sussista integrale sovrapposizione tra il campo del fatto e quello dell'istruttoria; a ciò si aggiunge che il rapporto della Consulta con i fatti è quasi impossibile da sistematizzare non solo in ragione della diversa natura e consistenza dei fatti potenzialmente oggetto di accertamento, ma anche perché questi pervengono alla Consulta in quanto presupposti di una valutazione legislativa discrezionale» (L. LEO, *Giurisprudenza costituzionale e "questioni tecniche": i poteri istruttori della Consulta dopo "l'apertura alla società civile"*, in *Amministrazione in cammino*, 22 novembre 2024, spec. 4); si comprenderebbe, così, anche il timore della Corte di apparire come "giudice del fatto". In secondo luogo, l'utilizzo di un'istruttoria formalizzata, assicurando di fatto una maggiore trasparenza del processo decisionale, finirebbe col rivelare «quegli elementi di giudizio che altrimenti rimarrebbero

per esempio, la sentenza n. 59 del 1960, con la quale la Corte giustificò il monopolio pubblico radiotelevisivo in base alla convinzione della limitatezza delle frequenze disponibili, maturata però sulla base di una documentazione fornita direttamente dalla Rai.

Eppure, come avverte un diffuso manuale di giustizia costituzionale, «l'aumento attuale di questioni di legittimità costituzionale sollevate per violazione dell'art. 81 Cost. (così come modificato dalla l.c. n. 1 del 2012) e del c.d. principio dell'equilibrio di bilancio, potrebbe oggi sollecitare la Corte» a ricorrere «ai propri poteri istruttori, soprattutto quando le controversie hanno ad oggetto disposizioni legislative il cui contenuto è prevalentemente tecnico e richiederebbe conoscenze e competenze che normalmente esulano da quelle proprie di un giudice costituzionale»[159]. Già in passato, d'altronde, non sono mancate ordinanze con le quali la Corte ha ordinato di rilasciare informazioni inerenti all'impatto finanziario della normativa impugnata e/o di una eventuale propria decisione destinata ad incidere sulle finanze pubbliche (cfr. ord. n. 116 del 1977), «talvolta accompagnando detta richiesta a quella relativa all'eventuale pendenza di procedimenti di negoziazione stato-regione per la modifica della normativa impugnata o delle situazioni su cui la stessa incideva»[160].

La prassi più recente, invero, sembrerebbe avere (parzialmente) seguito questo invito, segnando un cambio di rotta.

Si pensi, per esempio, alla sentenza n. 188 del 2016, caratterizzata e condizionata dallo svolgimento di un'istruttoria particolarmente articolata, che ha di fatto svolto un

---

nell'ombra, ma che assumono un rilievo non trascurabile, anche solo ai fini della 'precomprensione' del caso» (T. GROPPI, *I poteri istruttori della Corte costituzionale nel giudizio sulle leggi*, cit., 130 ss.; G. A. FERRO, *Modelli processuali ed istruttoria nei giudizi di legittimità costituzionale*, cit., 257). Sulle obiezioni allo scetticismo verso l'impiego dei poteri istruttori, a partire da un puntuale inquadramento della nozione di "fatto" nel giudizio costituzionale, v. R. BIN, *Atti normativi e norme programmatiche*, cit., 333 ss.: «*a)* Va chiarito anzitutto cosa si intende per 'fatto', dato che quando si parla del processo costituzionale, e del giudizio di legittimità delle leggi in particolare, è chiaro che il termine designa qualcosa di molto diverso dai 'fatti' quali sono concepiti tradizionalmente nel diritto processuale (…). Ci si riferisce, invece, di regola, a 'fatti' generali o generalizzabili, tipizzabili: sono 'fatti' del presente e proiettabili nel futuro (…), e perciò non sono necessariamente fatti 'reali', anche se mantengono una certa aderenza (…) con il 'mondo reale'. Il riferimento al 'mondo reale' sta anche a significare che si tratta di dati non acquisibili attraverso l'interpretazione giuridica (…), ma che richiedono il ricorso a cognizioni extragiuridiche, provenienti da altre discipline scientifiche o, magari, dalla 'comune esperienza'. Si tratta comunque (…) di *legislative facts*, non di *adjucative facts*: i primi sono fatti sociali, economici, politici, scientifici, e quindi anche concatenazioni causali tra questi accadimenti e relative 'leggi' scientifiche; i secondi riguardano le parti del processo, ciò che sono o quel che fecero. Per quanto approssimativa la distinzione possa essere, non v'è dubbio che solo di 'fatti legislativi' il giudice della legittimità delle leggi può trovarsi a trattare»; così inquadrato, *b)* «il ricorso ai *poteri istruttori* appare un falso problema» (ivi, 337) o, «quanto meno, un falso indice dell'attenzione prestata dalla Corte ai 'fatti' (…). (…) I fatti con cui ha a che fare il giudice costituzionale – proprio perché non individuali, non concreti e, per lo più, futuri – mal si prestano (e alle volte non si prestano affatto) ad essere 'accertati'. Il problema è, piuttosto, quello della loro 'argomentabilità', o 'sostenibilità', e ciò spiega perché spesso la Corte si limiti a cercare – (nella relazione ministeriale o nei lavori parlamentari, per lo più) i segni di una valutazione ponderata da parte del legislatore: già questo è, in fondo, un 'controllo' sui fatti»; *c)* «benché la prudenza della Corte non possa non essere apprezzata (…) tuttavia la considerazione dei fatti è un elemento essenziale del controllo sulla razionalità delle leggi. Non v'è giudizio sui fatti, presupposti o conseguenti, che non implichi (…) un giudizio di congruità del mezzo al fine; ma vale anche il reciproco».

[159] G. ZAGREBELSKY – V. MARCENÒ, *Giustizia costituzionale. I. Storia, principi, interpretazioni*, Bologna, 2018, 152.

[160] M. NISTICÒ, *Le problematiche del potere istruttorio nelle competenze della Corte*, cit., 67.

ruolo decisivo, «essendo nell'occasione la Corte pervenuta a conclusioni che in un vicino antecedente, non connotato dallo svolgimento di una attività istruttoria, erano state ritenute precluse»[161]. Nella motivazione della pronunzia, difatti, i profili di illegittimità sono sovente scanditi da precisi riferimenti alle risultanze dell'istruttoria compiuta – avviata con l'ordinanza del 26 novembre 2015 con cui erano state avanzate circostanziate richieste alle parti, anche con riguardo a specifici dati tecnici –, che rivelavano il mancato rispetto del metodo dell'accordo nella disciplina e del governo della fiscalità territoriale, nonché la mancata provvisorietà e rimodulabilità dei meccanismi di accantonamento.

Inoltre, appare interessante la sentenza n. 197 del 2019[162] – avente ad oggetto l'accertamento in bilancio di contributi pubblici relativi a finanziamenti oggetto di una legge regionale siciliana –, caratterizzata dalla novità processuale della pubblicazione, coeva alla decisione, dell'ordinanza istruttoria[163]: un aspetto, questo, da plaudire, nella prospettiva del rafforzamento della pubblicità del processo (esigenza avvertita specie nel giudizio in via principale), oltre alla circostanza che le richieste istruttorie erano state formulate in modo particolarmente circostanziato (con riguardo, segnatamente, alla necessità di fornire dati "analitici" sui flussi contabili).

Ancora in materia finanziaria, è da registrare l'ordinanza n. 79 del 2021, con cui la Corte ha disposto un'istruttoria onde acquisire elementi di giudizio riguardanti un ricorso della Regione Liguria, segnatamente intorno a variazioni di risorse destinati agli enti locali: le richieste erano indirizzate al Ragioniere generale dello Stato, al Presidente dell'Istituto per la finanza e l'economia locale e al Presidente della Corte dei conti. Orbene, ai sensi del previgente art. 12 delle N.I., com'è noto, l'attività istruttoria si realizza con la richiesta di una relazione ad *esperti* individuati dalla Corte: in questo caso, «l'individuazione di esperti, di sicura competenza e di livello istituzionale confacente rispetto alle questioni da dirimere, unitamente ad una analitica e circostanziata formulazione dei quesiti, costituiscono dati senza dubbio significativi»[164].

Significativo è anche il caso della sentenza n. 164 del 2020, relativa ad una complessa questione in tema di pubblico impiego, che la Corte ha fatto seguire all'applicazione, per la prima volta, dello strumento introdotto dall'art. 14-*bis* N.I.[165]: con

---

[161] G. P. DOLSO, *I poteri istruttori della Corte costituzionale: profili ricostruttivi e prospettive applicative*, in *Federalismi.it*, 1/2023, 13.

[162] Cfr. G. RAGONE, *L'attivazione del potere istruttorio tra forme consolidate e scelte innovative. Riflessioni a margine della sentenza costituzionale n. 197 del 2019*, in *Osservatorio costituzionale*, 1/2020, 226 ss. e spec. 232: «oltre alla insolita annessione dell'ordinanza in calce alla sentenza, è già di per sé degno di nota il fatto che sia stata resa pubblica. A riguardo delle ordinanze interlocutorie, la Corte costituzionale, nella relazione annuale del 2006, aveva affermato che esse, "prive di numerazione, […] non hanno, generalmente, una rilevanza verso l'esterno, trattando aspetti organizzativi interni alla Corte, come è il caso, ad esempio, dei decreti di rinvio a nuovo ruolo di cause già fissate". Nel caso specifico delle ordinanze istruttorie è bene notare che esse, fino al 1986, venivano sia numerate sia pubblicate nella *Raccolta Ufficiale delle Sentenze e delle Ordinanze della Corte costituzionale*. Tuttavia, a partire dal 1987, la Corte ha smesso sia di numerarle sia di pubblicarle, limitandosi a conservarle presso la propria cancelleria, secondo una prassi che, fino ad oggi, non aveva trovato eccezione».

[163] Lo aveva auspicato, in passato, già M. LUCIANI, *I fatti e la Corte: sugli accertamenti istruttori del giudice costituzionale nei giudizi sulle leggi*, cit., 1045 ss.

[164] G. P. DOLSO, *I poteri istruttori della Corte costituzionale: profili ricostruttivi e prospettive applicative*, cit., 24.

[165] Sull'istituto, però, occorre registrare alcune criticità, rilevate da M. LUCIANI, *L'incognita delle nuove norme integrative*, in *Rivista AIC*, 2/2020, spec. 416-417: «Proprio l'evidente connessione che sovente si

l'ordinanza istruttoria del 27 febbraio, la Corte aveva, per l'appunto, convocato esperti di chiara fama, formulando loro precisi quesiti intorno alle esigenze organizzative delle agenzie fiscali, alle mansioni assegnate al personale e alle modalità di selezione, con particolare riferimento a presupposti e ricadute dell'introduzione delle cc.dd. posizioni organizzative di elevata responsabilità (onde poter vagliare l'equiparabilità dei titolari delle suddette posizioni alla figura del dirigente).

Solo per evocare altri esempi, si possono ricordare la sentenza n. 49 del 2021, da cui emerge da cui emerge una importante interazione, già auspicata da taluni[166], tra Corte e Ufficio Parlamentare del Bilancio – definibile quasi alla stregua di un «organo ausiliario della Corte»[167] – e l'ordinanza istruttoria n. 131 del 2021[168], nell'ambito del giudizio di legittimità costituzionale avente ad oggetto le disposizioni relative all'affidamento ai sistemi sanitari regionali della gestione dei ricoveri provvisori presso le cc.dd. REMS.

Si tratta, comunque, di casi complessivamente ancora limitati, a differenza dell'approccio da tempo seguito dalla giurisprudenza costituzionale tedesca, nella quale il ricorso ai poteri istruttori è stato decisamente più significativo. Lo rivelano, d'altronde, alcuni esempi di rilievo proprio in materia tributaria. In occasione della pronuncia sulla *Grundsteuer* del 10 aprile 2018[169], il Tribunale costituzionale federale ha affermato, alla luce dell'analisi di dati ufficiali (del Ministero federale delle finanze e dell'Ufficio federale di statistica), acquisiti nel corso dell'istruttoria, onde giustificare la scelta di una

---

determina fra giudizio costituzionale e conoscenze tecnico-scientifiche determina la necessità della loro acquisizione e la convocazione degli esperti soddisfa (stavolta sì!) l'esigenza di un'adeguata trasparenza nella scelta delle fonti di riferimento, rendendo maggiormente leggibile – almeno in potenza – la stessa decisione finale della controversia. Nondimeno, la Corte di questa facoltà dovrà fare uso assai accorto. Le scienze della natura sono, sì, nomotetiche, ma il *nómos* che sono capaci di enunciare è raramente incontroverso o 'definitivo' e l'imperativo weberiano dell'avalutatività della scienza, come qualunque imperativo, ben può essere violato (…). Premesse teoriche diverse e diverse metodologie, così come diversi pre-giudizi, conducono a non meno diversi risultati e 'la' risposta tecnico-scientifica raramente può declinarsi, davvero, al singolare (anzi: i casi in cui ciò accade sono proprio quelli in cui meno si ha bisogno di consultare chicchessia). […] Eppure, cosa può accadere se gli indirizzi disponibili e rilevanti sono più di due (come in genere accade)? E come può la Corte sapere, in prevenzione, quanti sono gli indirizzi disponibili e rilevanti? E in base a quale criterio può decidere che alcuni indirizzi sono scientificamente deboli e dunque irrilevanti? E la scelta deve essere condizionata solo dal pluralismo delle opinioni scientifiche o (si pensi al *cahier de doléances* – peraltro prontamente riscontrato – indirizzato al Governo perché fosse rispettata la parità di genere nella scelta dei componenti dei vari gruppi di esperti al lavoro durante la pandemia da Covid-19) anche da altri fattori rilevanti nel confronto pluralistico? […] Il problema, a mio avviso, si acuisce nel caso dell'audizione degli esperti, sia perché già la stessa qualificazione di 'esperto di chiara fama' è disputabile, sia perché è inevitabile la personalizzazione della scelta, sia perché – come ha rilevato Nicolò Zanon – anche la stessa formulazione delle domande non è 'neutra', sia perché l'istruttoria, in genere, può indirizzarsi a meno contestabili destinatari 'ufficiali' (Ministeri, Regioni, istituti pubblici di ricerca, etc.)».

[166] Y. GUERRA, *Alcuni spunti di riflessione sull'ufficio parlamentare di bilancio*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 3 maggio 2016.

[167] A. VERNATA, *La Corte costituzionale "vede" l'Ufficio parlamentare di bilancio e apre all'interazione col nuovo organo ausiliare*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2/2021, 678 ss.

[168] Su cui, cfr. E. OLIVITO, *I poteri istruttori della Corte costituzionale: conoscenza della prassi applicativa della legge o preannuncio di un monito, in anticipo su Strasburgo?*, in *Nomos – Le attualità nel diritto*, 2/2021, 1-13.

[169] Su cui, cfr. la ricca nota di N. FIANO, *Il Bundesverfassunsgericht e l'arte di differire gli effetti "finanziari" delle proprie decisioni nel tempo: riflessioni sull'ordine di applicazione della norma incostituzionale della norma incostituzionale alla luce della recente sentenza sulla* Grundsteuer, in *Federalismi.it*, 23/2018, 2-67.

decisione di incompatibilità (in luogo della declaratoria secca di incostituzionalità), che, dal momento che l'entrata *de qua* rappresentava la terza fonte d'imposta, era costituzionalmente opportuno, in considerazione dell'esigenza di salvaguardare la tenuta delle finanze pubbliche, differire nel tempo gli effetti della dichiarazione di incostituzionalità, prevedendo l'ordine di dare applicazione alla norma "incompatibile" in attesa dell'intervento di riforma da parte del legislatore

Ora, proprio per giustificare la modulazione degli effetti temporali delle sentenze di accoglimento, sarebbe stato certo opportuno per la Corte italiana – tenuto conto delle peculiarità della tipologia decisoria e del suo rilievo "sistemico" (in termini di deroga all'art. 30 della legge n. 87 del 1953 e, di fatto, all'elemento della rilevanza che caratterizza il giudizio *a quo*) – ricorrere ad un'adeguata istruttoria in occasione sia della (già più volte) evocata sentenza n. 10 del 2015, sia della prima sentenza di spesa temporalmente manipolativa adottata in seguito alla revisione delle Norme Integrative (sent. n. 152 del 2020)[170].

In *subiecta materia*, evidentemente, torna alla ribalta la *vexata quaestio* della dotazione, per la Corte, di un ufficio interno, in grado di supportare il giudice delle leggi nella complessa attività istruttoria – specie, per l'appunto, in ambito tributario e, *lato sensu*, finanziario –: tra l'altro, l'unica esperienza storicamente accertabile in tal senso è proprio quella del (non più attivo) *Ufficio per la documentazione e quantificazione finanziaria* – istituito con decreto del Presidente della Corte del 29 marzo 1995, n. 8662, sulla base della delibera dell'Ufficio di Presidenza del 20 marzo –, il cui compito è stato proprio quello di fornire alla Corte le informazioni tecniche necessarie in merito all'impatto per l'erario delle proprie pronunce[171].

[170] Cfr. le condivisibili osservazioni di N. FIANO, *Esperti ed amici curiae: riflessioni sul processo costituzionale e sulle tipologie decisionali a partire dall'esperienza tedesca*, in *Rivista del Gruppo di Pisa*, 1/2022, 168 ss. e spec. 186.

[171] L'istituzione dell'Ufficio fu fortemente voluta dall'allora Presidente Antonio Baldassarre, che è ritornato sull'argomento, in sede scientifica, in A. BALDASSARRE, *Prove di riforma dell'organizzazione e del funzionamento della Corte costituzionale: la mia esperienza*, in P. COSTANZO (a cura di), *L'organizzazione e il funzionamento della Corte costituzionale*, Torino, 1996, 23 ss.; in argomento, più in generale, cfr. S. SCAGLIARINI, *La quantificazione degli oneri finanziari delle leggi tra Governo, Parlamento e Corte costituzionale*, Milano, 2006. Sulla possibilità di rifondare l'Ufficio, cfr. M. TROISI, *Le pronunce che costano. Poteri istruttori della Corte costituzionale e modulazione delle conseguenze finanziarie delle decisioni*, cit., 94 ss. e 201 ss.; cfr. EAD., *Attività istruttoria, conseguenze finanziarie e modulazione degli effetti temporali delle decisioni*, in M. D'AMICO – F. BIONDI (a cura di), *La Corte costituzionale e i fatti: istruttoria ed effetti delle decisioni*, cit., spec. 333-334: il Presidente Baldassarre, sin dal principio della sua investitura, aveva mostrato una certa sensibilità circa l'esigenza di raccogliere informazioni sugli effetti finanziari di eventuali sentenze di accoglimento, anche in ragione della particolare congiuntura politico-economica, onde procedere all'«all'acquisizione, preliminare al giudizio costituzionale, di materiale e documentazione concernente tutte quelle questioni che, *prima facie*, facessero presumere effetti finanziari come conseguenza di una pronuncia di accoglimento. In primo luogo, quindi, l'attività della Sezione consisteva nella lettura degli atti introduttivi pervenuti alla Corte, in modo che potessero essere selezionati quelli presumibilmente produttivi di effetti finanziari. In seconda battuta, si procedeva alla richiesta di quesiti alle amministrazioni pubbliche o a enti e istituti pubblici, o alla utilizzazione di dati compresi in fonti ufficiali. La documentazione così raccolta veniva inviata, tramite la rappresentazione in prospetti e note, ai Giudici costituzionali prima della trattazione in pubblica udienza delle questioni».

Opzione, questa, che – a patto che sia adeguatamente valorizzata[172] – avrebbe il merito di superare tanto quell'informalità che troppo spesso caratterizza i poteri istruttori[173] quanto quelle riserve che circondano, con riguardo alle revisionate Norme Integrative, l'istituto dell'audizione degli esperti di chiara fama (legate sia ai rischi di personalizzazione della scelta, sia alla "non neutralità" nella formulazione delle domande, sia alla stessa difficile definizione e qualificazione della nozione[174]).

A ben vedere, d'altronde, solo se la Corte è in grado di fondare le proprie scelte, dandone apposito rilievo in motivazione, su dati certi, attendibili e verificati, «vi è la possibilità di comprendere le sue valutazioni in merito alla controversa modulazione degli effetti temporali delle decisioni»[175]. Se è vero che, come già si è detto, è difficile discorrere di un vero "diritto processuale costituzionale" – attesa l'inevitabile elasticità delle regole del giuoco derivanti dalla «valutazione di impatto politico-istituzionale» compiuta dalla Corte, a mo' di verifica preliminare della ragionevolezza dell'innesto del giudizio sulle leggi nel complessivo sistema di governo[176] – l'accorto impiego dei poteri istruttori potrebbe in qualche modo compensare questo *deficit* di legalità procedurale attraverso una rafforzata precisione motivazionale.

10. *Conclusioni*

Questo studio ha inteso "prendere sul serio" la progressività fiscale; e lo ha fatto entro una duplice prospettiva: in primo luogo, ha considerato la progressività come "principio" – alla luce di un'interpretazione sistematica e teleologicamente orientata degli artt. 2, 3, secondo comma, e 53, secondo comma, Cost. –, da cui deriva un obiettivo costituzionalmente rilevante per l'azione del legislatore, di talché si è posto l'interrogativo su come poter valorizzare, nella giurisprudenza costituzionale, la norma costituzionale come parametro per vagliare l'idoneità della disposizione legislativa tributaria rispetto al fine costituzionale; in secondo luogo, dal momento che l'art. 53, secondo comma, Cost. discorre di "criteri di progressività" al plurale, si è detto che occorrerebbe rafforzare il giudizio di legittimità costituzionale sulle singole disposizioni legislative tributarie in termini di coerenza delle scelte legislative "a valle" con il criterio individuato "a monte" dal legislatore stesso.

Si è così esplorato, in buona sostanza, il tema della "giustiziabilità" del principio di progressività: occasione, questa, per una complessiva rimeditazione del sindacato di costituzionalità delle leggi tributarie, che ha condotto ad una riflessione sulla

[172] Anche, per esempio, sul piano della dotazione di personale: appena un'unità di personale, difatti, era assegnata all'Ufficio negli anni del suo funzionamento.

[173] Lo osserva, tra gli altri, M. TROISI, *Le pronunce che costano. Poteri istruttori della Corte costituzionale e modulazione delle conseguenze finanziarie delle decisioni*, cit., 70 ss.

[174] M. LUCIANI, *L'incognita delle nuove norme integrative*, cit., 416-417.

[175] M. TROISI, *Attività istruttoria, conseguenze finanziarie e modulazione degli effetti temporali delle decisioni*, cit., 356.

[176] Secondo la lezione di G. BOGNETTI, *La Corte costituzionale tra procedura e politica*, in AA.VV., *Giudizio "a quo" e promovimento del processo costituzionale*, cit., 224 ss. e S. P. PANUNZIO, *Qualche riflessione sulla «elasticità» delle regole procedurali*, ivi, 259 ss.

problematica generale del rapporto tra Corte costituzionale e discrezionalità del legislatore, sulle conseguenze finanziarie delle decisioni di accoglimento implicanti maggiori spese o minori entrate e sulla questione del ruolo delle cognizioni tecniche e dell'istruttoria nel giudizio costituzionale. Ad esito di questa riflessione, si è evidenziato che la modulazione degli effetti temporali delle sentenze di accoglimento (in particolare, attraverso la prospettata ipotesi decisoria delle sentenze di illegittimità costituzionale ad efficacia differita all'anno finanziario successivo), opportunamente giustificata (anche) mediante il ricorso ad un'accurata istruttoria, potrebbe essere una strada ragionevole ed equilibrata, per la Corte costituzionale, onde assicurare, in una materia così tecnicamente complessa e al contempo politicamente connotata, la giustiziabilità del principio di progressività.

Queste, dunque, le conclusioni dello studio. Eppure, non si può sottacere, entro una prospettiva di politica del diritto, un nodo, forse inaggirabile, che attiene alle stesse "condizioni di possibilità" dell'effettività del principio di progressività.

Ci si riferisce, difatti, al regime giuridico-economico di libera circolazione dei capitali, consacrato dagli artt. 63 ss. TFUE sia all'interno sia all'esterno dell'Unione Europea, che rappresenta un meccanismo gravemente condizionante l'effettività dei principi costituzionali sulla tassazione.

Non soltanto, come ha avvertito da tempo un'accorta letteratura, proprio la libera circolazione dei capitali – inquadrata nel contesto della globalizzazione finanziaria alimentata dalla necessità americana di rilanciare il proprio ciclo di accumulazione a seguito dell'esaurimento dell'espansione materiale e della crisi sistemica di Bretton Woods[177] – rappresenta il "convitato di pietra" della cosiddetta crisi fiscale dello Stato, ma, per l'appunto, i suoi effetti condizionanti si estendono anche al versante delle entrate dello Stato: il continuo fluire dei capitali induce gli Stati, onde non favorirne la fuga, ad un ridimensionamento della progressività dei sistemi tributari e, nell'ambito dei singoli tributi, ad una rimodulazione delle aliquote e, segnatamente nel quadro delle imposte sui redditi, a detassare le componenti connesse alle ricchezze finanziarie.

Il che appare ancor più grave entro l'Unione Europea, al punto che si può discorrere di un «potenziale desocializzante del diritto dell'Unione»: l'assenza di un'armonizzazione positiva «ha ampliato le possibilità di intervento della Corte di Giustizia che, attraverso l'applicazione dei principi di regolamentazione del mercato, ha creato i presupposti per una vivace competizione fiscale tra gli Stati membri»[178]. Una volta garantita, così, la circolazione dei capitali, la pressione competitiva «si è

[177] Per una chiave di lettura di *longue durée*, cfr. G. ARRIGHI, *Il lungo XX secolo* (1994), Milano, 2014.

La fine dello "Stato fiscale" sarebbe stata, quindi, l'esito della crisi di Bretton Woods e della liberalizzazione dei mercati di capitali [ne era lucidamente consapevole, come testimonia il suo ultimo scritto, G. FERRARA, *Democrazia e globalizzazione*, in P. CARNEVALE – E. CASTORINA – G. GRASSO – R. MANFRELLOTTI (a cura di), *L'Europa dei tre disincanti. Liber amicorum per Giovanni Cocco*, Napoli, 2021, spec. 386], sicché il nuovo "Stato debitore" – come lo ha definito Wolfgang Streeck (W. STREECK, *Tempo guadagnato. La crisi rinviata del capitalismo democratico,* 2012, trad. it. Feltrinelli, Milano, 2013, 54 ss. e 85 ss.) –, costretto ad alti livelli di indebitamento sui mercati finanziari, non può essere considerato la risultante di una tendenza (e men che mai di un difetto intrinseco delle democrazie costituzionali del Secondo Dopoguerra) all'innalzamento della spesa pubblica, ma, piuttosto, una risposta alla crisi innescata dal mutamento dell'ordine monetario internazionale.

[178] M. DANI, *Il diritto pubblico europeo nella prospettiva dei conflitti*, Padova, 2013, 195.

intensificata inducendo i governi a diminuire il carico fiscale per riuscire a trattenere o attirare le imprese», ma – si badi – non già a diminuirlo per tutti, ma solo per «gli attori economici più mobili», sicché, seguendo la descritta tendenza generale, «anche negli stati membri dell'Unione il carico fiscale è stato progressivamente trasferito dai cespiti più mobili (capitali, redditi da impresa) a cespiti più facilmente aggredibili come i redditi da lavoro dipendente»[179], ingenerando pericolose asimmetrie, non solo tra Stato e Stato, ma, in particolare, tra ceti economici mobili (legati alla finanza transnazionale) e ceti economici con reddito fisso.

Sul piano della "politica del diritto", perciò, un rilancio della progressività fiscale e, con essa, un efficace perseguimento del principio di eguaglianza sostanziale non potrebbe non passare attraverso una rimeditazione profonda e radicale sia dell'assetto complessivo dell'Unione europea – attesa la sua natura di unione fiscale incompleta – sia del regime giuridico, europeo e internazionale, di libera circolazione dei capitali, ben lontano dall'ideale della repressione finanziaria che caratterizzava l'ordine di Bretton Woods.

Simili problematiche hanno un interesse immediato per i costituzionalisti, sfidando le categorie tradizionali della sovranità, i fondamenti del patto sociale, la stessa forza ordinante del diritto costituzionale[180].

Che la questione "fiscale", d'altronde, eserciti un rilievo centrale per il diritto costituzionale, lo rivelano le sempre cristalline pagine dello Schmitt del '53 sul significato del "*sociale*" nel nuovo costituzionalismo del Dopoguerra. Anche nel kojéviano "capitalismo distributore" – che fa da sfondo all'avvento del nuovo Stato sociale di diritto –, infatti, «*prima di poter distribuire o redistribuire il prodotto sociale, lo Stato deve appropriarsene sia attraverso imposte e contributi, sia con la svalutazione o con altri strumenti diretti o indiretti* (…). *Solo un Dio che crei il mondo dal nulla può dare senza prendere, e anch'egli solo nell'ambito del mondo da lui creato a partire da quel nulla*»[181]. E quel Dio mortale che è lo Stato, evidentemente, continua ad aver bisogno di "prendere" (*Nehmen*). A necessitare, insomma, di quell'appropriazione "urbanizzata" che è l'imposizione fiscale.

Epperò, se i capitali sono liberi di fluire nello spazio liscio dell'ecumene finanziario, quest'imposizione non soltanto difficilmente potrà essere davvero progressiva, come prescrive la nostra Costituzione, ma sempre di più produrrà effetti materialmente regressivi, a detrimento del principio di eguaglianza, nella sua duplice accezione formale e sostanziale.

[179] Ivi, 195-196.

[180] M. LUCIANI, *L'antisovrano e la crisi delle costituzioni*, in *Rivista di diritto costituzionale*, 1996, 124 ss.

[181] C. SCHMITT, *Appropriazione/divisione/produzione. Un tentativo di fissare correttamente i fondamenti di ogni ordinamento economico sociale, a partire dal "nomos"* (1953), trad. it. in ID., *Le categorie del politico*, a cura di G. Miglio e P. Schiera, Bologna, 1972, 312.