



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

5

2016

Progressività del sistema tributario e giustizia redistributiva

di Mario Cermignani

Dottore di ricerca in Diritto tributario e in Diritto europeo e comparato dell'impresa e del mercato
Università di Chieti - Pescara

ABSTRACT

The article is structured around the need to enhance the legal, economic and social function of the progressivity of tax law in close connection with the context of the constitutional principles of taxpaying capacity and of formal-substantive equality, as well as with the broader and more general concept of redistributive justice.

In this sense, we identify and analyse the obvious and systematic logical-legal correlations between the principles of taxpaying capacity and progressivity (Article 53 of the Constitution), and the fundamental principles/duties of solidarity (Article 2 of the Constitution) and substantive equality, in the sense of actual removal/reduction of the factors of inequity in economic and social terms between individuals and classes (Article 3 of the Constitution).

The duty of solidarity to contribute to public expenditure, necessarily associated with the criterion of the progressivity of the tax system, results therefore in the actual possibility, through taxes, of determining a "just" redistribution not only of the public burdens, but also (and especially) of resources and economic goods (i.e. of "wealth") in favour of the less well-off classes (and individuals).

SINTESI

L'articolo si sviluppa intorno alla necessità di valorizzare la funzione giuridica, economica e sociale della progressività dell'ordinamento tributario in stretta connessione con il contesto dei principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza formale-sostanziale, nonché con il più ampio e generale concetto di giustizia redistributiva.

In questo senso vengono individuate ed analizzate le evidenti e sistematiche correlazioni logico-giuridiche tra i principi di capacità contributiva e di progressività (art. 53 Cost.), ed i fondamentali principi/doveri di solidarietà (art. 2 Cost.) e di uguaglianza sostanziale, nel senso di rimozione/riduzione effettiva dei fattori di iniquità di ordine economico-sociale tra soggetti e classi (art. 3 Cost.).

Il dovere solidaristico di contribuire alle spese pubbliche, associato necessariamente al criterio della progressività del sistema fiscale, si traduce quindi nella effettiva possibilità, attraverso i tributi, di determinare una redistribuzione "giusta" non solo dei carichi pubblici, ma anche (e soprattutto) delle risorse e dei beni economici (cioè della "ricchezza") in favore delle classi (e dei soggetti) meno abbienti.

SOMMARIO: 1. Premessa. Capacità contributiva, progressività dell'imposizione tributaria e giustizia redistributiva – 2. Il ruolo del principio di progressività – 3.

Imposizione tributaria e funzione redistributiva della finanza pubblica – 4. Proprietà e patrimonio come manifestazioni di ricchezza ed indici di capacità contributiva – 5. Il principio di progressività nella giurisprudenza – 6. Conclusioni

1. Premessa. Capacità contributiva, progressività dell'imposizione tributaria e giustizia redistributiva

Il recente dibattito che si è sviluppato in Francia intorno ad ipotesi di tassazione particolarmente elevata (in particolare la proposta di tassare al 75% i redditi superiori ad un milione di euro) ha alimentato la riflessione sulla nozione di imposta "confiscatoria" (o imposta "eccessiva") e, indirettamente (ma inevitabilmente), sulla stessa progressività dell'imposizione tributaria; riflessione che ha indotto la Corte Costituzionale francese ad affermare un divieto di imposizione "confiscatoria" sulla base della tutela del diritto di proprietà e valorizzando il principio di uguaglianza in connessione con il principio di capacità contributiva.

Tuttavia lo stesso Consiglio Costituzionale francese non ha chiarito i caratteri essenziali dell'imposta "confiscatoria", suggerendo la definizione di un concetto nuovo, quello di "imposta eccessiva", che rappresenterebbe un compromesso tra la stessa "imposta confiscatoria", che sostituisce, ed il criterio della capacità contributiva, di cui rappresenta un prolungamento.¹

Anche in Italia il tema della progressività nell'imposizione fiscale assume un nuovo interesse scientifico e pratico, soprattutto in considerazione del fatto che, negli ultimi decenni, si è assistito a marcati fenomeni di sostanziale abbandono di tale principio nella regolamentazione giuridico-tributaria dei fatti economici: la rilevante riduzione delle aliquote relative alle fasce di reddito più alte, l'esclusione di una pluralità di redditi – derivanti soprattutto da impiego di capitale – dal sistema generale di tassazione progressiva dell'Irpef² (con correlata introduzione di forme proporzionali di imposizione sostitutiva piuttosto moderate), la bassa imposizione proporzionale sugli utili societari (Ires)³ (destinata nel prossimo futuro a scendere

¹ Cfr. F. Pezet, La jurisprudence constitutionnelle sur l'impôt confiscatoire: une politique des petits pas, in Riv. Trim. dir. trib. n. 3/2014, 653 ss.; M. Collet, L'impôt confiscatoire: question politique, response juridique, in Riv. Trim. dir. trib. n. 4/2013, 797 ss.

² Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)

³ Imposta sul reddito delle società di capitali (Ires).

ulteriormente), hanno complessivamente ridotto l'efficacia ed il ruolo concreto dello stesso principio generale di progressività mettendone in crisi l'effettiva attuazione⁴.

Da ciò scaturisce la necessità, in controtendenza, di tornare a valorizzare la funzione giuridica, economica e sociale della progressività dell'ordinamento tributario in stretta connessione con il contesto dei principi costituzionali di capacità contributiva e di uguaglianza formale-sostanziale, nonché con il più ampio concetto di giustizia redistributiva.

In linea generale e sul piano logico-giuridico, deve essere innanzitutto rilevato che sono evidenti le correlazioni tra il principio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione tributaria, ed i fondamentali principi/concetti (doveri) di solidarietà (art. 2 Cost.) e di uguaglianza sostanziale, nel senso di rimozione/riduzione effettiva dei fattori di iniquità di ordine economico-sociale tra soggetti e classi (art. 3 Cost).

La connotazione "universale" del dovere di solidarietà contenuto nell'art. 53 Cost. implica che "tutti" i consociati sono tenuti a partecipare alle spese pubbliche in relazione alla "loro capacità contributiva" ed indipendentemente dai benefici che ne ritraggono in termini di servizi pubblici finanziati con il prelievo tributario; detto dovere, associato necessariamente al criterio della progressività del sistema fiscale (art. 53, comma 2, Cost), si traduce quindi nella effettiva possibilità, attraverso i tributi, di determinare una (re)distribuzione "giusta" non solo dei carichi pubblici, ma anche (e soprattutto) delle risorse e dei beni economici (cioè della "ricchezza") in favore delle classi (e dei soggetti) meno abbienti, mediante, appunto, un prelievo più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza soggettiva, che copra un meccanismo di spesa pubblica universale avente un marcato indirizzo sociale (servizi sanitari, istruzione, trasporto pubblico, alloggi residenziali pubblici, assistenza sociale generale, servizi di pubblica utilità – fornitura di acqua, energia

⁴ Viene anzi, in qualche caso, addirittura messa in discussione la stessa esistenza e validità della progressività sul piano teorico e giuridico, come emerge chiaramente dalle recenti proposte in favore dell'introduzione di un'unica (e bassa) aliquota proporzionale nell'imposizione reddituale generale (cd. "Flat Tax" o "Tassa Piatta").

elettrica e gas etc.).

Si tratta insomma di “una progressività solidaristica, davanti all'esigenza di assistere situazioni sociali di disagio e di salvaguardare la coesione di un gruppo sociale in cui la perdita di lavoro delle classi medio-basse si riflette negativamente su tutta la società”⁵.

Proprio il necessario collegamento della capacità contributiva con gli altri principi dell'ordinamento costituzionale e la possibilità che il tributo abbia funzioni non meramente neutrali di riparto dei carichi pubblici ma anche di “giustizia distributiva” (e, dunque, di intervento pubblico redistributivo nei meccanismi economici) in rapporto alla realizzazione di fatto dei doveri di solidarietà sociale e di uguaglianza sostanziale, conducono a riaffermare la necessità oggettiva di un sistema tributario connotato effettivamente (nel complesso) dal criterio di progressività e funzionale soprattutto alla riduzione significativa dell'onere tributario sui redditi di lavoro medio-bassi (arrestando ed invertendo, almeno parzialmente, il tendenziale pesante e regressivo spostamento di consistenti flussi di reddito dal salario ai profitti ed alle rendite, effetto del “naturale” processo di concentrazione della ricchezza).

Il presupposto necessario di queste argomentazioni risiede nel fatto che la contribuzione obbligatoria ritrae la propria giustificazione dall'idea che il suo assolvimento è funzionale al soddisfacimento di esigenze non individualistiche (o egoistiche) ma sociali, cioè riferibili alla collettività organizzata (all'organizzazione sociale generale) costruita intorno ai diritti dei singoli e delle formazioni sociali⁶.

L'assolvimento dell'obbligazione tributaria rappresenta dunque adempimento di un dovere solidaristico inderogabile, in quanto “la ricchezza del soggetto rileva non solo come diritto, ma anche come dovere per la realizzazione di fini comuni”⁷.

⁵ R. Lupi, Concentrazione della ricchezza, progressività, redistribuzione – Posizioni relative nella divisione del reddito e progressività, in *Dialoghi Trib.* n. 6/2014, 565.

⁶ A. Giovannini, Capacità contributiva, in *Enciclopedia del Diritto Treccani “on line”*, 2013; Id., Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi, in *Rass. Trib.*, 2011, 609 ss.; Id., Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo, in *Rass. Trib.*, 2012, 1131 ss.

⁷ F. Moschetti, Profili generali, in F. Moschetti (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 18 e 19; sulla connotazione essenzialmente solidaristica dell'art. 53 Cost., F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 59 ss.; sul suo ruolo primariamente garantistico, F. Gaffuri,

La ricchezza del singolo, infatti, non è esclusivamente “privata”, ma, in parte, anche “pubblica” (in quanto essenzialmente frutto di valore economico prodotto dal lavoro “associato”, cioè dal lavoro collettivo, interconnesso ed interdipendente, organizzato soprattutto nelle aziende intese come strutture sociali pluripersonali⁸) ovvero appartenente allo Stato qualificato come collettività sociale ed il tributo assume quindi la connotazione di principale strumento attuativo della “giusta” distribuzione dei carichi pubblico-collettivi, al quale si collega l'interesse di “tutti” affinché lo stesso dovere tributario venga assolto dai singoli nella misura da “loro” dovuta⁹.

L'obbligo di adempiere il “dovere tributario” trova pertanto la sua ragione funzionale di fondo non in un rapporto “commutativo” (di scambio tra prestazioni equivalenti) tra il singolo consociato e lo Stato, ma nella necessaria partecipazione di tutti i consociati alla comunità organizzata, in qualità di membri corresponsabili delle esigenze, delle attività di interesse pubblico e della sopravvivenza della stessa organizzazione collettiva¹⁰.

Peraltro il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità economica ed il principio di progressività del sistema tributario, inseriti in una Costituzione (come quella italiana) che ripudia la concezione liberale della finanza “neutrale” e che si apre al modello della finanza “funzionale” tipica di uno “Stato sociale”, finalizzano sostanzialmente le entrate e le spese pubbliche alla rimozione degli ostacoli economico-strutturali che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza

L'attitudine alla contribuzione, Milano, 1969, 88 ss.; sui limiti al potere di imposizione (formale e sostanziale) che discendono dal principio di capacità contributiva, E. De Mita, Il principio di capacità contributiva, in Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 1991, 33; G. Marongiu, I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici, Torino, 1991

⁸ Sul concetto di azienda come organizzazione sociale pluripersonale diretta produrre valore economico (o reddito) e sulla sua funzione centrale nella determinazione della ricchezza ai fini tributari, R. Lupi, Compendio di diritto tributario. Spiegazione d'insieme del diritto amministrativo dei tributi, Roma, 2015.

⁹ In questo senso, A. Giovannini, Capacità contributiva, in Enciclopedia del Diritto Treccani cit., il quale fa riferimento specifico a E. Vanoni, Elementi di diritto tributario, Padova, 1940, 47 ss.; G. Falsitta, Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”, in Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 68.

¹⁰ A. Fedele, Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi, in Riv. Dir. fin., 1971, II, 27 ss.; L.V. Berliri, La giusta imposta, Milano, 1975, fa riferimento “all'interesse individuale alla funzione riproduttiva dei pubblici servizi”.

dei singoli, impediscono il pieno sviluppo della persona umana (art. 3 Cost.), e funzionalizzano la politica fiscale e di bilancio (per il tramite di leggi di spesa socialmente orientate e/o di norme impositive di agevolazione o esenzione) al conseguimento di finalità non soltanto strettamente tributarie ma anche di giusta redistribuzione, così del carico, come della ricchezza¹¹.

Il principio di uguaglianza (nucleo essenziale dello stesso concetto generale di giustizia) trova pertanto nel dovere di solidarietà (espresso segnatamente dall'obbligo di contribuzione alle spese comuni in rapporto alla particolare capacità dei singoli consociati) il suo riflesso sostanziale, costringendo il legislatore a trattare, sotto il profilo tributario, situazioni uguali in modo uguale e legittimando il ragionevole trattamento differenziato di situazioni sostanzialmente diverse (anche se apparentemente identiche)¹².

2. Il ruolo del principio di progressività

Esiste quindi una stretta connessione logico-razionale (sistematica) tra i concetti giuridico-normativi (o principi) di capacità contributiva, progressività ed universalità dell'imposizione tributaria, da un lato, e quelli di giustizia distributiva, uguaglianza formale-sostanziale e solidarietà economico-sociale, dall'altro¹³.

¹¹ F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, 19 ss.

¹² A. Giovannini, *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia del Diritto Treccani* cit.

¹³ Secondo A. Giovannini, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. Trib.*, 2015, 1340 ss., l'art. 53, secondo comma, Cost. permette di vedere nella progressività un "diritto", declinazione e parametro quantitativo dell'uguaglianza e delle libertà individuali; esso cioè "contempla un <<diritto perfetto>>, ossia una situazione suscettibile di protezione giuridica, non una previsione solo di sistema e solo di programma. (...)", ponendo in rilievo la qualificazione dei "diritti come principi" e dei "principi come diritti", nel senso che "i principi si affermano come diritti perché portano in sé una pretesa, che ha bisogno di una mediazione solo applicativa da parte del giudice" (Irti, *Un diritto incalcolabile*, in *Riv. Dir. civ.*, 2015, I, 11 ss., come richiamato da Giovannini cit.).

Mi pare che si possa concordare pienamente: i principi, secondo la teoria del diritto, sono infatti pur sempre norme giuridiche (generali, generiche ed indeterminate) il cui contenuto prescrittivo esprime i valori, i fini e la giustificazione razionale di fondo (la cd. "ratio") di un insieme di norme (di un ordinamento o di un settore di esso) connesse tra loro sul piano logico-sistematico; norme, queste ultime, il cui contenuto prescrittivo meno generale è logicamente (ed in modo stringente/necessario) deducibile dal contenuto prescrittivo più generale del principio, in quanto quest'ultimo "implica" il primo ossia lo ricomprende e lo contiene. In altri termini, le norme meno generali si presentano come "specificazione" del principio generale stesso, il cui più ampio significato prescrittivo è dunque ricavabile induttivamente (cioè con un'argomentazione logica che

Ciò nel senso che i primi si configurano come strumenti di attuazione specifica e concreta dei secondi, posto che un principio di giustizia distributiva "equa" (e necessariamente "razionale") non può prescindere dal rispetto del criterio di uguaglianza "formale", nel senso classico di legge o diritto uguale per tutti i componenti della collettività e di divieto di discriminazioni irragionevoli (cioè di uguale trattamento normativo di casi uguali e differente trattamento normativo di casi diseguali), in quanto significato minimo e formale del concetto di giustizia (distributiva); ma neppure può prescindere dal riferimento al criterio di uguaglianza "sostanziale" (o reale) che, come requisito minimo e sostanziale dello stesso concetto di giustizia distributiva, si traduce nella necessità di rimozione (attraverso una tassazione progressiva ed una spesa pubblica funzionalizzata socialmente) degli ostacoli di ordine economico e sociale i quali, limitando di fatto l'uguaglianza (concreta) tra i consociati, pongono i medesimi cittadini-consociati in una situazione di asimmetria originaria e strutturale, riducendone la libertà personale ed impedendo dunque l'effettiva partecipazione di tutti all'organizzazione politica, economica e sociale collettiva.

In altri termini, il principio di uguaglianza "sostanziale" costituisce il contenuto necessario e concreto del principio di uguaglianza "formale" (il quale si esplica su un piano di mera astrattezza), convergendo entrambi in una più ampia, onnicomprensiva e completa nozione di uguaglianza (formale-sostanziale) che trova la sua sintesi dialettica nel fondamento logico (e significante) del concetto di giustizia (re)distributiva.

Il principio di progressività del "sistema tributario" (art. 53, comma 2, Cost.) deve pertanto essere inteso come una particolare accezione del principio di uguaglianza sostanziale previsto dall'art. 3, comma 2, Cost., in ragione del fatto che la sua attuazione costituisce un elemento strumentale alla eliminazione, attraverso appunto una redistribuzione progressiva del reddito e della ricchezza all'interno della comunità statale, degli ostacoli e dei limiti di ordine economico-sociale che

procede dal meno generale al più generale) da quello delle stesse norme di cui esso costituisce la "ratio".

impediscono sul piano concreto l'effettiva uguaglianza originaria tra i consociati.

La progressività dell'imposizione fiscale è in definitiva fattore essenziale dell'impegno politico dello Stato-collettività, diretto a ridurre le disparità reddituali tra gli individui e le classi sociali, per realizzare effettive e sostanziali condizioni di uguaglianza, conferendo contenuto economico-sociale allo stesso principio di uguaglianza "formale" al fine di consentire a tutti i consociati il pieno sviluppo della persona umana attraverso la concretizzazione della possibilità di una partecipazione attiva dei cittadini-lavoratori alla vita collettiva della formazione sociale.

Il sistema fiscale dovrebbe dunque tendenzialmente propendere per i tributi progressivi (nei quali cioè l'aliquota aumenta con il crescere della ricchezza assunta come base imponibile), vale a dire per quelli che incidono in misura superiore (rectius, più che proporzionale) sui soggetti che presentano una maggiore attitudine alla contribuzione; un ordinamento tributario caratterizzato dalla progressività determina infatti un depauperamento più che proporzionale nei soggetti dotati di maggiore ricchezza e meno che proporzionale nei soggetti più poveri: ciò comporta, attraverso il finanziamento (con le entrate tributarie) di servizi e beni pubblici universali (cioè utilizzabili nella stessa misura e gratuitamente da tutti i componenti della collettività), una sostanziale redistribuzione egualitaria (quindi "giusta") della ricchezza stessa, con riduzione del divario tra le situazioni economiche soggettive dei consociati (in conseguenza del trasferimento di "quote" di reddito dalle classi sociali più abbienti a quelle più svantaggiate).

La progressività ha una finalità redistributiva in senso lato, non essendo però idonea, da sola, a realizzare obiettivi di giustizia redistributiva spostando ricchezza dai soggetti e dagli strati sociali più abbienti a quelli più poveri; essa, in via autonoma ed isolata, può produrre esclusivamente (il che non è poco) un immediato effetto di riduzione delle disuguaglianze provocando un "impoverimento dei più ricchi", ma l'obiettivo propriamente "redistributivo" viene conseguito indirettamente solo se il progressivo maggior onere fiscale gravante sui soggetti che si trovano in condizioni personali migliori (sotto il profilo della capacità

contributiva) sia destinato a finanziare la spesa pubblica in favore dei consociati che versano in situazioni di maggiore debolezza economico-sociale e, quindi, a ridurre le disuguaglianze sostanziali attraverso il trasferimento di consistenti quantità di reddito dalle classi sociali più ricche a quelle economicamente svantaggiate, elevando il tenore di vita di queste ultime¹⁴.

In tale accezione, il principio di progressività appare essere effettivamente una specificazione ed uno sviluppo razionale dello stesso principio di capacità contributiva (essendo entrambi riconducibili ai più generali concetti di giustizia distributiva ed uguaglianza sostanziale), in quanto il primo si configura come articolazione concreta delle modalità di attuazione del secondo: il principio di progressività esprime quindi in quali termini debba porsi il rapporto tra capacità contributiva e tassazione¹⁵.

Dunque il principio di progressività è innanzitutto un criterio di giustizia nella distribuzione sociale dei carichi pubblici, posto che il “sacrificio” individuale derivante da un'imposta proporzionale “uguale” per tutti non è sostanzialmente “uguale” per tutti coloro che subiscono tale imposizione, ma decresce al crescere della ricchezza di cui i singoli soggetti che subiscono tale imposizione dispongono: in altri termini la “capacità” di sopportare un identico tributo cresce più che proporzionalmente al crescere del reddito (o del patrimonio) complessivo, per cui, per realizzare un'effettiva uguaglianza del sacrificio personale nel prelievo fiscale, occorre che tale prelievo cresca in misura più che proporzionale (ossia progressivamente) al crescere della ricchezza reddituale/patrimoniale

¹⁴ In questo senso, G. Falsitta, L'imposta confiscatoria, in Riv. Dir. Trib., 2008, I, 122; D. Stevanato, La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica, Bologna, 2014, 19-20, pone l'accento sulla mancanza di un'indefettibile ed ontologica funzione redistributiva dei tributi, evidenziando il collegamento delle finalità redistributive dell'imposizione fiscale con l'indirizzo sociale della spesa pubblica con essa finanziata. L'Autore rileva comunque l'esistenza, nell'imposizione tributaria degli Stati, di una “ineliminabile e naturale valenza redistributrice”, precisando però che “l'utilizzo dei tributi in chiave deliberatamente redistributrice, come strumento di riduzione delle disuguaglianze, in una società liberale e in un'economia capitalista, non può (...) che avere carattere residuale”, ibidem, 16-18.

¹⁵ I. Manzoni, Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Torino, 1965, 182.

soggettiva¹⁶.

L'associazione tra il principio di progressività nell'imposizione tributaria e l'idea di uguaglianza sostanziale e giustizia redistributiva propria di uno Stato sociale¹⁷, emerge chiaramente dalle origini storiche e dall'evoluzione dell'elaborazione culturale e scientifica del principio stesso: Marx ed Engels, nel "Manifesto del Partito Comunista" (1848), teorizzano la necessità di introdurre un'imposta sul reddito (e sul patrimonio) fortemente caratterizzata in senso progressivo come strumento per spostare la proprietà dei mezzi di produzione dalla borghesia capitalistica allo Stato (dei lavoratori)¹⁸ e dunque come elemento centrale per l'eliminazione, attraverso l'instaurazione della proprietà pubblico-collettiva sulle grandi aziende, della ingiustizia distributiva di fondo di un sistema capitalistico, costituita dall'appropriazione privata degli strumenti produttivi e del prodotto del lavoro sociale; sempre nel 1848, Proudhon presenta il primo progetto di imposta progressiva all'Assemblea Nazionale francese¹⁹, introdotta soltanto successivamente, su proposta della sinistra politica, con la legge 2 luglio 1914, che, appunto con l'istituzione dell'imposta progressiva sul reddito, darà concreta realizzazione al principio di uguaglianza sostanziale, mediante il finanziamento di politiche pubbliche (adottate a suffragio universale) secondo la capacità contributiva di ciascun consociato e con la correlata garanzia del diritto universale di accesso gratuito o a prezzo ridotto ai beni pubblici, secondo i bisogni, associato

¹⁶ Cfr. L. Carpentieri, *L'illusione della progressività. Contributo allo studio del principio di progressività nell'ordinamento tributario italiano*, Roma, 2012, 31; sulla progressività come regola di uguaglianza dell'imposizione declinata in termini di parità dei sacrifici provocati dall'imposta, v. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta cit.*, 456, il quale, pur rigettando il preteso fondamento scientifico dell'utilità marginale decrescente del reddito ed affermando la natura politico-sociale delle scelte concernenti la stessa progressività dell'imposizione tributaria, puntualizza che "ciò non significa tuttavia necessariamente negare ogni base giustificativa razionale alla progressione delle aliquote"; tale giustificazione sarebbe però da ricercare nei criteri di ragionevolezza (di "buon senso comune") che ammettono una relazione inversamente proporzionale tra l'entità del reddito posseduto e la sua utilità per l'individuo, *ibidem*, 469

¹⁷ J. Lang, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario diretto da A. Amatucci*, Padova, 1994, I, Tomo II, 786 ss.

¹⁸ L. Carpentieri, *L'illusione della progressività cit.*, 18; sulla progressività egualitaristica nel "Manifesto", v. anche D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta, cit.*, 455.

¹⁹ P.J. Proudhon, *Proposition relative a l'impôt sur le revenu, présentée le 11 Juillet 1848*, Paris, 1848.

ad un dovere di finanziamento per ogni cittadino sulla base delle sue possibilità²⁰; nel 1894 viene introdotta in Inghilterra, per la prima volta, l'imposta sul reddito con aliquota progressiva al crescere del reddito imponibile, essendo però la Scuola olandese la prima ad individuare nel principio dell'uguaglianza del sacrificio proporzionale (ossia dell'uguale peso dell'imposta in proporzione alla ricchezza complessiva del soggetto passivo) la base teorica che, sul fondamento della decrescenza dell'utilità marginale (e dunque del sacrificio individuale) al crescere del reddito, deve condurre necessariamente alla progressività dell'imposizione tributaria; in Italia bisogna attendere la fine dell'Ottocento per vedere i primi progetti di riforma (avanzati nel programma minimo del Partito Socialista Italiano del 1890) diretti ad introdurre un'imposta generale ed unica, progressiva e globale, sul reddito personale e sulle successioni, funzionale ad una giusta redistribuzione sociale della ricchezza (in senso marcatamente "socialista")²¹, mentre nel 1923, con il regio decreto n. 3602, viene istituita l'imposta complementare progressiva sul reddito²².

L'imposta personale progressiva sul reddito si afferma, con caratteristiche diverse nei Paesi sviluppati, quando, nel XX secolo, il criterio dell'equità e le finalità di giustizia redistributiva delle risorse economiche in favore delle classi sociali meno abbienti, si sostituiscono a quello dell'efficienza come parametro di base della tassazione e gli Stati assumono direttamente responsabilità politiche nel garantire benessere ai cittadini con il finanziamento pubblico (attraverso le imposte) di servizi sanitari, scuole, infrastrutture, assicurazioni pubbliche contro i rischi della vecchiaia e della disoccupazione etc.: in Europa ed in America prendono quindi piede nuove teorie fiscali in cui "la capacità contributiva di ciascuno, non i benefici ricevuti dallo Stato" diviene "il principale criterio di ripartizione delle imposte"²³.

²⁰ L. Carpentieri, L'illusione della progressività cit., 19 nota 53.

²¹ L. Carpentieri, L'illusione della progressività cit., 27 nota 24.

²² L. Carpentieri, L'illusione della progressività cit., 28.

²³ G. Webber e A. Wildawski, A history of taxation and expenditure in the western world, New York, 1968, 320, come tradotti da G. Marongiu, Storia dei tributi degli enti locali, Milano, 2001, 172 nota 83.

3. Imposizione tributaria e funzione redistributiva della finanza pubblica

Le considerazioni sopra sviluppate conducono ad affrontare anche il più generale tema dei rapporti esistenti tra il concetto di “giustizia distributiva” e la funzione sociale redistributiva dell'attività finanziaria pubblica.

L'attuale Stato cd. “sociale”, frutto della progressiva evoluzione storica della realtà giuridico-politica in senso sempre più razionale, non si limita a garantire l'uguaglianza “formale” di tutti i cittadini di fronte alla legge, ma, attraverso la propria attività finanziaria, istituisce tributi ed eroga le spese pubbliche in funzione dell'attuazione di interventi redistributivi del reddito (della “ricchezza” complessiva generata dal sistema) al fine di ridurre le disuguaglianze economiche oggettivamente esistenti tra gruppi sociali ed individui; ciò in rapporto alla essenziale realizzazione dei principi giuridici di uguaglianza (e giustizia) “sostanziale”, con la connessa eliminazione degli “ostacoli strutturali” alla partecipazione effettiva di tutti i consociati alla vita economica, politica e sociale della collettività organizzata²⁴.

In questo contesto, dunque, i principi della “capacità contributiva” e della “progressività” dell'imposizione fiscale, cardini del sistema tributario (art. 53 Cost.), rafforzano la garanzia dell'uguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2, Cost.), a sua volta manifestazione evidente (e fine ultimo) di giustizia redistributiva²⁵.

Il concetto fondamentale su cui si struttura il principio di giustizia è dunque quello di uguaglianza, nel significato di simmetria e parità (imparzialità) di trattamento, basato sulla parità ontologica di tutti gli esseri umani sul piano della dignità personale e sociale: se tutti gli esseri umani devono essere considerati e

²⁴ Sull'argomento v. F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, 47; l'Autore evidenzia che l'imposizione tributaria deve mirare ad una sempre migliore redistribuzione orizzontale e verticale dei redditi nel rispetto del principio di uguaglianza; posizione parzialmente diversa quella di D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., il quale, come detto sostiene che le imposte servono sostanzialmente a finanziare le spese pubbliche, a prescindere da “collaterali effetti redistributivi”; in quest'ottica la redistribuzione, l'utilizzo dell'imposta in chiave “compensativa”, quale fattore correttivo delle disuguaglianze, sarebbe non già una funzione indefettibile e centrale dello strumento tributario, ma un semplice effetto combinato di prelievo fiscale e spesa pubblica (ad indirizzo sociale), o tutt'al più un contingente indirizzo di politica economica.

²⁵ Cfr. L.V. Berliri, *La giusta imposta*, in *Collana della ricostruzione dell'Annuario di Diritto comparato e di Studi legislativi*, III serie, Vol. XIX, fasc. 3, Roma, 1945.

rispettati come persone in quanto dotati di pari dignità sociale, essi risultano essere uguali o pari tra loro sotto il profilo "ontologico"²⁶ e questo rappresenta il presupposto ineliminabile di ogni criterio di giustizia in concreto determinabile.

La parità di trattamento e la simmetria implicano che tutti i consociati debbono ugualmente, simmetricamente e reciprocamente essere riconosciuti titolari di analoghe spettanze (e, dunque, di pretese o diritti con correlati obblighi o doveri) fondamentali ed irriducibili.

Il concetto di giustizia è essenzialmente dinamico, sviluppandosi (secondo una logica dialettica) nel corso di un processo e di una prassi storico-sociale in cui l'uguaglianza (che è l'essenza stessa della giustizia) deve essere continuamente (e secondo ragione) realizzata e ripristinata (anche e soprattutto attraverso il diritto positivo).

Nell'ambito sociale la giustizia si manifesta nelle due forme della giustizia "commutativa" e di quella "distributiva": la prima sovrintende allo scambio sociale tra i soggetti privati ed esige che i beni scambiati siano essenzialmente equivalenti; la seconda concerne la giusta/equa distribuzione dei beni di rilevanza sociale (cioè del "prodotto sociale") all'interno della collettività organizzata²⁷.

Queste tematiche generali coinvolgono direttamente, nel settore dell'attuale diritto finanziario e tributario (diritto "distributivo" per eccellenza), la problematica dei rapporti tra imposizione tributaria e corrispettività nel finanziamento dei servizi pubblico/collettivi, cioè dei confini tra l'area della fiscalità (riconducibile all'alveo della giustizia distributiva) e quella della contrattualità (che fa riferimento al principio dello scambio ed alla categoria della giustizia commutativa o corrispettiva).²⁸

E' stato infatti notato che, sul piano economico-finanziario pubblico, "il costo dei servizi pubblici può essere coperto mediante la fiscalità generale, e quindi,

²⁶ F. D'Agostino, *Parole di giustizia*, Torino, 2006, 14-15.

²⁷ F. D'Agostino, *Parole di giustizia*, cit. 17.

²⁸ Sull'argomento, v. L. del Federico, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, in *Rass. Trib. n. 6/2013*, 1 ss.; Id., *Il sistema di finanziamento dei servizi pubblici tra tasse e tariffe*, in *AA.VV., L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini e G. Melis, Padova, 2014, 503-541.

indirettamente, attraverso le imposte, con le quali si finanzia indistintamente la spesa pubblica, ovvero mediante <<prezzi>> direttamente correlati alla prestazione pubblica”²⁹.

In sintesi le entrate pubbliche vengono articolate a partire dal prezzo privato sino alle imposte “tenendo conto che, al crescere dell’interesse pubblico e dell’indivisibilità del costo del servizio ci si allontana sempre più dai criteri di fissazione dei prezzi analoghi a quelli che si hanno nell’offerta dei beni e dei servizi da parte dei privati ed acquistano sempre maggior rilievo prelievi di natura coattiva”³⁰.

Correlativamente, dunque, in detta articolazione cresce, dal prezzo privato all’imposta progressiva, la “misura” della giustizia distributiva insita nel meccanismo dell’entrata pubblica, in quanto, trattandosi appunto di entrate economico-patrimoniali dirette al finanziamento dell’erogazione di beni e servizi “essenziali” di interesse ed utilità pubblico-collettiva (perciò generale ed universale), il prezzo di mercato (incentrato sul profitto e sulla controprestazione) appare il più iniquo, escludendo gli strati sociali meno abbienti, mentre l’imposta progressiva (crescente in modo più che proporzionale rispetto alla ricchezza imponibile del soggetto passivo) si configura come la più equa proprio sul piano della giustizia distributiva e del generale principio di uguaglianza, essendo espressione di criteri solidaristici (capacità contributiva) e finalità redistributive (progressività dell’imposizione fiscale), sulla cui base l’onere di determinati servizi pubblici “universali” (sociali, assistenziali, sanitari, di istruzione, di trasporto, di igiene/tutela ambientale, di fornitura/erogazione di beni primari come abitazioni, acqua, energia ecc.) deve gravare di meno (o per nulla) su coloro che sono economicamente più deboli (ed usufruiscono quindi maggiormente di detti servizi collettivi, nella misura in cui essi, per tali categorie di soggetti, costituiscono una forma di reddito indiretto ed integrativo) e di più su coloro che meno beneficio ne traggono, utilizzandoli in misura relativamente minore in ragione della loro elevata

²⁹ L. del Federico, Il concorso cit., 2.

³⁰ P. Bosì, Corso di scienza delle finanze, Bologna, 1996, 202.

capacità contributiva o forza economica.

E' indiscutibile, infatti, che nell'imposizione tributaria non si realizza alcuno scambio commutativo/sinallagmatico tra prestazione (entrata) tributaria ed effettiva fruizione dei servizi pubblici finanziati, in quanto "il principio dello scambio è assolutamente incompatibile con l'articolazione dei moderni ordinamenti tributari che si ispirano invece al principio della capacità contributiva e del beneficio"³¹.

Mentre, come detto, per il principio dello scambio rileva il criterio della giustizia commutativa incentrato sull'equivalenza tra prestazione e controprestazione, per quello contributivo, articolato sui parametri della capacità contributiva individuale e della progressività dell'imposizione tributaria, assume rilievo il criterio della giustizia distributiva come necessità di un'equa ed imparziale (quindi, anche, razionale/coerente) ripartizione di oneri collettivi tra i consociati in funzione di una complessiva attività redistributiva (mediante una spesa pubblica per beni e servizi essenziali caratterizzata da forti finalità sociali) del reddito e delle risorse economiche in senso sostanzialmente egualitario e "progressivo" (in direzione cioè di un consistente spostamento di reddito da classi o gruppi sociali più ricchi verso classi o gruppi sociali economicamente svantaggiati).

Tale redistribuzione viene appunto realizzata attraverso il finanziamento (con le entrate tributarie) di beni e servizi pubblici ad utilità/fruizione sociale ed "universale" e, dunque, tendenzialmente produttivi di maggior beneficio per i soggetti e le classi più deboli sotto il profilo socio-economico (che, correlativamente, contribuiscono in misura sensibilmente minore al finanziamento della corrispondente spesa pubblica, o addirittura, nei casi estremi, non vi contribuiscono affatto).

Infatti, in base al principio di capacità contributiva (che è sicuramente criterio base di giustizia distributiva) ognuno deve concorrere alle spese pubbliche in ragione delle proprie risorse economiche ed a prescindere dallo specifico vantaggio o beneficio personale che ne ritrae (essendo le stesse spese pubbliche

³¹ L. del Federico, Il concorso cit., 12; sul tema soprattutto E. Vanoni, Natura e interpretazione delle leggi tributarie, Padova, 1932, ora in Opere giuridiche, Milano, 1961, I, 41 ss.; Id., Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario, Roma, 1934, ora in Opere giuridiche, Milano, 1962, II, 28 ss.

dirette all'erogazione di prestazioni ed attività di fondamentale interesse collettivo-generale, quindi sostanzialmente funzionali – in un contesto di “giusta” redistribuzione del reddito complessivo - ad avvantaggiare maggiormente gli strati sociali meno abbienti ed oggettivamente più svantaggiati).

Dunque, per riassumere, nel contesto di un'equa/giusta articolazione del sistema tributario, ad una maggiore capacità economico-contributiva individuale deve necessariamente corrispondere una maggiore contribuzione (secondo una regola di aumento progressivo, dato che la stessa capacità contributiva cresce in misura più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza soggettiva) agli oneri pubblico-collettivi (cioè riferibili complessivamente alla collettività organizzata), posto che questi ultimi (sotto forma di spesa diretta a finanziare beni e servizi pubblici) abbiano natura e funzione “sociale” (costituendo una sorta di “reddito indiretto” per le classi meno abbienti) e l'intero meccanismo abbia pertanto una marcata funzione solidaristica e redistributiva della ricchezza dagli strati della società economicamente più forti verso quelli più deboli (in evidente accordo con i principi di giustizia distributiva ed uguaglianza formale-sostanziale).

Premesso infatti che le spese pubbliche sono costituite da quelle erogazioni di natura economica (finanziate in massima parte con le entrate tributarie) che lo Stato e gli altri enti pubblici effettuano per la produzione di beni e servizi necessari al soddisfacimento dei bisogni della collettività (ossia dei bisogni/interessi pubblici “generali”), può dedursi che le stesse spese pubbliche (classificate funzionalmente in spese per amministrazione generale, difesa nazionale, giustizia, sicurezza pubblica, istruzione e cultura, salute, azioni ed interventi nel campo sociale e delle abitazioni etc.) hanno, in sintesi, la funzione di realizzare la produzione e la conduzione di servizi pubblici essenziali all'esistenza dell'organizzazione sociale (comunità), la stabilizzazione e lo sviluppo del reddito dei singoli soggetti e la redistribuzione più equa dello stesso reddito complessivo al fine di migliorare il benessere collettivo/generale.

Tutte le spese pubbliche destinate a soddisfare istanze di giustizia sociale e di sviluppo economico, hanno un effetto redistributivo del reddito in senso egualitario

tra classi e strati della società, essendo esse uno strumento (probabilmente il più importante) finalizzato a colmare le differenze/disuguaglianze di condizioni economiche e sociali fra gli individui: in altri termini, con il meccanismo della finanza pubblica di tipo “funzionale”, incentrato su entrate tributarie e corrispondenti spese pubbliche, entrambe caratterizzate da marcate finalità redistributive sul piano economico-sociale, si toglie reddito ai soggetti ed alle classi sociali più abbienti per attribuirlo ai soggetti ed alle classi economicamente più deboli/svantaggiate, poiché tale redistribuzione (sostanzialmente egualitaria) del reddito complessivo accresce anche il benessere dell'intera collettività oltre a corrispondere ad un concetto razionale di giustizia (re)distributiva.

Nel contesto di tale finanza “funzionale”, quindi, il tributo non può essere considerato uno strumento di mero finanziamento di una spesa pubblica diretta (e limitata) a garantire la “sicurezza” o la protezione dei diritti “proprietary” ed in genere dei diritti e delle libertà cosiddette “negative”, ma deve necessariamente assumere il ruolo essenziale di fattore di generale distribuzione e redistribuzione della ricchezza (cioè di strumento di giustizia sociale redistributiva) ponendosi al centro di un sistema complessivo che includa, nel finanziamento tramite imposte, spese collettive/comuni indirizzate a tutelare e sviluppare tutti i fondamentali diritti “positivi” civili e sociali³².

L'idea filosofica di fondo è imperniata sul presupposto che l'individuo ed i suoi diritti soggettivi (le sue pretese giuridicamente tutelate da correlativi obblighi imposti ad altri soggetti in condizioni di reciprocità ed universalità) non esistono astrattamente prima ed a prescindere dall'esistenza della collettività sociale organizzata/istituzionalizzata (cioè a prescindere dal complesso dei rapporti sociali “intersoggettivi” e dalle istituzioni che ne mediano le relazioni con lo stesso collettivo sociale) nel cui contesto concreto si inseriscono; l'individuo, al contrario, può sussistere solo come soggetto “sociale” titolare non solo e non tanto di diritti “proprietary”, ma anche (e soprattutto) di diritti e doveri “sociali” cioè aventi una dimensione comune/collettiva in quanto connessi alla necessaria appartenenza

³² F. Gallo, Etica, fisco e diritti di proprietà, in Rass. Trib. n. 1/2008, 11 ss.

del soggetto all'organizzazione sociale³³.

Sotto tale profilo, occorre inevitabilmente valorizzare la libertà individuale in stretta connessione dialettica con il "ruolo della responsabilità collettiva e della giustizia come equità distributiva"³⁴, con la correlata esigenza (che assume, in questo senso, la dimensione di un dovere collettivo di ordine razionale, universale e dunque oggettivamente "morale" o "etico") di migliorare le condizioni sociali dei soggetti più svantaggiati o deboli rispetto a quelle dei più abbienti sul piano economico.

Lo Stato - come strumento non burocratizzato della collettività politica - e le sue leggi hanno pertanto, nella visione complessiva del dettato Costituzionale, la responsabilità ultima della individuazione e rimozione delle cause di inaccettabile ingiustizia sociale, mediante un'equa ed egualitaria distribuzione/redistribuzione tra i consociati dei beni primari e fondamentali, con la diretta erogazione pubblica di servizi ad utilità sociale/collettiva (necessari a garantire a tutti un'esistenza libera e dignitosa) ed attraverso il reperimento - con imposta sostanzialmente progressiva - delle entrate necessarie a finanziare detti servizi e ad assicurare comunque, trasferendo, come detto più volte, quote di reddito dalle classi più ricche a quelle più svantaggiate o deboli della società, una soglia minima e generale di benessere economico nel rispetto della dignità personale di ciascuno³⁵.

Lo Stato "sociale" deve cioè perseguire un ragionevole equilibrio tra i principi di libertà, solidarietà ed uguaglianza sostanziale (o economica) tra i consociati, operando in modo che l'utilizzazione dei predetti beni e servizi pubblici ad utilità e rilevanza sociale/collettiva, con la fruizione dei connessi benefici, avvenga secondo criteri di uniformità ed uguaglianza (non meramente formale ma soprattutto economico-strutturale o "di fatto"), in proporzione adeguata ai bisogni effettivi di ciascuno (e dunque, secondo criteri razionali di giustizia redistributiva).

³³ F. Gallo, *Etica, fisco e diritti di proprietà*, cit., 11 ss.

³⁴ F. Gallo, *Etica, fisco e diritti di proprietà*, cit., 11 ss.

³⁵ F. Gallo, *Etica, fisco e diritti di proprietà*, cit., 11 ss.

4. Proprietà e patrimonio come manifestazioni di ricchezza ed indici di capacità contributiva

Gli argomenti trattati, come si vede, investono direttamente il problema della definizione dei concetti di “giustizia distributiva” e di “uguaglianza sostanziale”, nel senso di obiettivi (e principi) realizzabili attraverso un complesso di regole giuridiche (ovvero prescrittive, doverose e potenzialmente coercitive) di tipo generale ed astratto (regole comportamentali di coesistenza/integrazione sociale tendenzialmente razionali ed universali, cioè ugualmente valide per tutti in modo reciproco e corrispettivo)³⁶, aventi ad oggetto l’equa, imparziale ed uguale distribuzione dei beni e del prodotto sociale tra i consociati.

Su un piano generale potrebbe richiamarsi la nozione di “giustizia distributiva equa” elaborata da Rawls nel suo saggio “Una teoria della giustizia (1971)”, in cui si afferma in sintesi che il principio cardine di un’organizzazione sociale costruita e gestita secondo criteri equi, è quello secondo cui le disuguaglianze relative “immeritate” (naturali e sociali) tra i membri della società sono giustificate razionalmente solo se comportano un beneficio, in termini assoluti, anche per i “meno avvantaggiati”.³⁷

Il concetto di giustizia distributiva si fonda cioè sull’idea che tutti i beni sociali essenziali (o comunque principali) devono essere ripartiti in modo uguale tra i membri di una collettività organizzata e che una distribuzione sostanzialmente “uguale” può esservi solo se avvantaggia i meno avvantaggiati (trasformandosi dunque in redistribuzione tendenzialmente egualitaria dei beni e della ricchezza sociale).

Citando sempre Rawls, può, in astratto, sostenersi che un assetto distributivo è

³⁶ Rispettose quindi anche del principio di “uguaglianza formale”, in base al quale è necessario trattare in modo uguale i casi uguali ed in modo ragionevolmente differenziato i casi disuguali.

³⁷ Ogni persona dovrebbe avere un uguale diritto alla più estesa libertà fondamentale, compatibilmente con una simile libertà per gli altri, mentre le ineguaglianze economiche e sociali sono ammissibili soltanto se necessarie per il beneficio dei meno avvantaggiati (cd. “principio di differenza”). Nell’ipotesi rawlsiana emerge un tentativo di sintesi razionale tra “libertà” ed “uguaglianza”, basato, da un lato, sull’idea che la libertà fondamentale di ciascuna persona possa essere diminuita soltanto se ciò comporta un correlativo aumento della libertà di tutti, e, dall’altro, su una concezione della giustizia incentrata sulla distribuzione “egualitaria” dei beni sociali principali; una distribuzione che quindi avvantaggi i più svantaggiati.

giusto quando è equo, ossia quando offre uguali opportunità a tutti i membri di una collettività organizzata o, se tale uguaglianza di opportunità di fatto non sussiste, vi siano regole che prevedano l'assegnazione di risorse in favore di gruppi (o singoli) oggettivamente più svantaggiati. In altri termini, le disuguaglianze sono ammesse soltanto se risultano necessarie per arrecare vantaggio a tutti i componenti della società ed in particolare ai più svantaggiati, secondo il principio solidaristico di "riparazione" degli svantaggi naturali e sociali dei gruppi meno favoriti.

In quest'ottica, l'uguaglianza "sostanziale"³⁸, a sua volta, costituisce un connotato essenziale del concetto di "democrazia sostanziale", nel precipuo significato di tipologia di organizzazione socio-politica che tende progressivamente alla eliminazione del maggior numero di disuguaglianze economico-sociali fra individui e gruppi, sino al limite massimo dell'uguaglianza di tutti rispetto a tutti i beni (materiali ed immateriali) necessari o utili all'esistenza. Peraltro, le istituzioni più avanzate della "democrazia sociale" sono storicamente quelle che incidono non tanto sulla distribuzione della ricchezza prodotta, quanto sul diverso modo di produrla (attraverso, ad esempio, la collettivizzazione dei mezzi di produzione di rilevanza sociale), confluendo nell'alveo del "socialismo" inteso, appunto, come organizzazione economico-sociale fondata sull'eliminazione della proprietà privata dei medi e grandi beni produttivi e l'instaurazione su di essi di forme di proprietà pubblico-collettiva (con conseguente redistribuzione egualitaria, sul piano sostanziale, del reddito complessivo).

Il diritto si inserisce in questo quadro generale in quanto sistema coattivo di norme prescrittive di condotta funzionali (anche) alla soluzione/regolazione razionale dei conflitti che si generano all'interno di ogni forma di organizzazione sociale umana (dalle più elementari alle più complesse), in relazione, soprattutto,

³⁸ Il principio di "uguaglianza sostanziale" è presente nell'art. 3 della Costituzione democratica italiana, laddove, dopo l'enunciazione al primo comma del principio di "uguaglianza formale" (o giuridica), il secondo comma prescrive che "E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del paese".

all'appropriazione ed alla ripartizione della ricchezza prodotta: da ciò emerge, nella struttura della regolazione giuridica dei fatti sociali, l'imprescindibile funzione "distributiva" del prodotto sociale tra i componenti di una collettività organizzata, riconducibile alla più ampia e fondamentale funzione di integrazione espletata dal diritto stesso considerato come strumento di orientamento del comportamento umano (e dei rapporti intersoggettivi) necessario alla realizzazione di una stabile e ordinata coesistenza sociale.³⁹

A tale regola generale non fa certamente eccezione il "sottosistema giuridico-tributario": la funzione oggettiva del tributo (e dunque, il nucleo "ontologico" della stessa nozione giuridica di entrata tributaria) è infatti quella (tipicamente distributiva) diretta ad attuare il concorso soggettivo, attraverso meccanismi di riparto tra i componenti di un determinato gruppo organizzato, alle spese pubblico-collettive ("comuni") riferibili alla medesima organizzazione sociale. Ciò si concretizza nella suddivisione (mediante lo strumento giuridico dell'obbligazione tributaria e sulla base di fatti indice di "capacità economica" da cui si fa dipendere la quota di contribuzione relativa al singolo soggetto) di una spesa pubblica riconducibile ad un gruppo sociale organizzato, tra tutti i membri appartenenti allo stesso gruppo.

In questo senso, sul piano dell'ordinamento positivo, l'art. 53 della Costituzione stabilisce che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

Le disposizioni di cui ai due commi della norma citata devono necessariamente essere lette in un rapporto di stretta interdipendenza e connessione reciproca; ciò in ragione della funzione complessivamente solidaristica svolta dallo stesso art. 53 Cost., che (alla luce dell'art. 2 Cost.) coinvolge direttamente gli stessi principi di uguaglianza formale e sostanziale (art. 3 Cost.) e, conseguentemente, il più articolato concetto di giustizia distributiva.

L'art. 53, in effetti, dovrebbe esprimere, nel contesto di una visione unitaria, sia

³⁹ Sul tema, *amplius*, V. Ferrari, *Funzioni del diritto. Saggio critico-ricostruttivo*, Roma-Bari, 1987

un dovere di solidarietà necessario all'esistenza di ogni fenomeno di aggregazione sociale, sia una basilare "funzione" di razionale (e giusta) distribuzione tra i consociati degli oneri pubblici, cioè riferibili alla collettività organizzata⁴⁰.

Il dovere di concorrere ai carichi pubblici si iscrive infatti innanzitutto tra i doveri inderogabili di solidarietà (politica, economica e sociale) - richiamati anche dall'art. 2 Cost. - poiché conseguenza necessaria derivante dall'appartenenza individuale ad una qualsiasi forma di aggregazione sociale strutturata.

Si tratta, per così dire, di un dovere "naturale" di carattere razionale (cioè universale ed universalizzabile), necessario a garantire la sopravvivenza/conservazione dell'organizzazione sociale e dei suoi singoli membri⁴¹.

Ciò in quanto ogni collettività organizzata implica attività ed opere svolte ed eseguite nell'interesse comune, essendo necessario reperire i mezzi economici (ossia energie lavorative, beni e risorse finanziarie) indispensabili per realizzare tali attività ed opere di interesse collettivo/generale e per fornire dunque beni e servizi pubblici essenziali al di fuori delle logiche distorsive del profitto privato, cioè gratuitamente o a corrispettivi nettamente inferiori ai prezzi di mercato. La necessità di suddividere secondo principi "razionali" (e dunque "equi") gli oneri collettivi, si risolve conseguentemente nella individuazione normativa e nell'attuazione di chiari/giusti criteri distributivi degli stessi carichi pubblici tra i consociati, che siano (mediante i meccanismi della spesa pubblica "redistributiva"

⁴⁰ Sull'argomento, cfr. A. Fedele, La funzione fiscale e la <<capacità contributiva>>, in AA.VV., Diritto tributario e Corte Costituzionale (a cura di A. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006, 1ss.; F. Moschetti, Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità, ibidem, 39 ss.

⁴¹ E' interessante, a questo proposito, rilevare come la Corte Costituzionale, nell'Ordinanza n. 341 del 24 luglio 2000, abbia messo in rilievo la connessione (nell'art. 53 Cost.) tra universalità dell'imposizione tributaria, dovere di solidarietà sociale (derivante dall'appartenenza ad un'organizzazione collettiva) e principio di uguaglianza, affermando che "la universalità della imposizione, desumibile dalla espressione testuale "tutti" (cittadini o non cittadini, in qualche modo con rapporti di collegamento con la Repubblica italiana), deve essere intesa nel senso di obbligo generale, improntato al principio di eguaglianza (senza alcuna delle discriminazioni vietate: art. 3, primo comma, della Costituzione), di concorrere alle "spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" (con riferimento al singolo tributo ed al complesso della imposizione fiscale), come dovere inserito nei rapporti politici in relazione all'appartenenza del soggetto alla collettività organizzata".

per beni e servizi collettivi) necessariamente funzionali anche alla riduzione di disuguaglianze ed ingiustizie strutturali nella ripartizione soggettiva del prodotto sociale.

In sintesi, il dovere tributario, in sé considerato (e normativamente riassunto nell'art. 53 della Costituzione italiana), esprime, da un lato, un livello elementare di solidarismo connesso direttamente all'appartenenza dei singoli soggetti ad una collettività organizzata⁴²; dall'altro, esso appare potenzialmente strumentale alla rimozione degli ostacoli economico-sociali, che limitano "di fatto" la libertà e l'uguaglianza dei cittadini (criterio dell'"uguaglianza sostanziale" previsto dall'art. 3 Cost.), assumendo una forte connotazione di tipo redistributivo del reddito complessivo prodotto dalla società.

Trattandosi infatti di individuare i "giusti" criteri di ripartizione delle spese riferibili alla collettività, il valore di riferimento costituzionale della funzione e del dovere tributario non può che rinvenirsi nel principio di uguaglianza⁴³.

In altre parole, nella avanzata visione del dettato costituzionale, la funzione tributaria rispecchia la piena correlazione/integrazione (nonché reciproca limitazione) tra diritti/doveri individuali e diritti/doveri collettivi o sociali, tra libertà "negative" (consistenti nella pretesa che i terzi non interferiscano con la sfera di autonomia/libertà del singolo in modo tale da sopprimerla) e libertà "positive" (ossia diritti/libertà "sociali"), che comportano cioè il correlato dovere di un'azione positiva da parte dei singoli soggetti e, soprattutto, della collettività organizzata (cioè dello Stato), al fine di rimuovere le disuguaglianze e gli ostacoli al pieno ed effettivo sviluppo della libertà e della dignità di ciascun consociato.

La logica redistributiva (in quanto fulcro della giustizia di un sistema tributario) deve conseguentemente procedere in senso "progressivo", ovvero attuare i trasferimenti di risorse e reddito da classi e strati sociali con elevata capacità economica (più avvantaggiati) a classi e strati sociali più svantaggiati, attraverso una spesa pubblica per beni e servizi pubblici/sociali "universali" finanziata con

⁴² A. Fedele, La funzione fiscale e la capacità contributiva cit., 2.

⁴³ A. Fedele, La funzione fiscale cit., 3.

un'imposizione fiscale che aumenti più che proporzionalmente in rapporto all'aumento della base imponibile (cioè della ricchezza soggettiva); ciò comporta la necessità pratico-razionale di accentuare gli stessi caratteri di progressività del sistema tributario (art. 53, comma 2, Cost.), posto che (come già rimarcato) è la medesima idoneità/capacità contributiva ad aumentare in misura più che proporzionale (ossia "progressiva") rispetto all'incremento della forza economica soggettiva (reddito, patrimonio, trasferimenti di ricchezza etc.)

Quanto sopra è in qualche modo rilevabile dalla stessa formulazione dell'art. 53 Cost., laddove viene individuato un oggettivo nesso funzionale (potrebbe dirsi di "causalità"), un'inferenza consequenziale tra "manifestazione di ricchezza" (o comunque di idoneità contributiva) e dovere solidaristico di concorrere alle spese pubbliche⁴⁴.

In questa duplice connotazione (oggettiva e soggettiva, nel senso di riferibilità ad un soggetto particolare) della idoneità alla contribuzione, occorre sottolineare, ancora una volta, la necessità di inserire lo stesso concetto di capacità contributiva nel quadro sistematico dei valori costituzionali, evidenziando la sua "contiguità" non solo con i fondamentali doveri di reciproca collaborazione/cooperazione ossia di solidarietà sociale (art. 2 Cost.), ma anche con altri principi contenuti nella Costituzione (in primo luogo, quelli di uguaglianza formale – nel significato di uguale trattamento normativo di situazioni soggettive uguali e di razionale differente regolazione di casi diversi - e, soprattutto, di uguaglianza "sostanziale" ex art. 3 Cost.)⁴⁵.

La capacità contributiva, dunque, non può ridursi alla titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale liquidabili (ossia trasformabili in denaro) attraverso lo scambio sul mercato, che consentano di per sé di estinguere l'obbligazione tributaria (cioè al concetto di capacità contributiva come "limite

⁴⁴ S. Fiorentino, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, 99 ss.; R. Schiavolin, *Capacità contributiva, Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, 273 ss.; F. Moschetti, *Capacità contributiva, Profili generali*, ibidem, 225; E. De Mita, *Capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, I, 1987, 45; G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 1 ss.

⁴⁵ S. Fiorentino, *Contributo cit.*, 102.

assoluto” per le scelte legislative in campo tributario), ma deve necessariamente ricomprendere, nella sua logica connessione con l'art. 3 Cost. ed in un'ottica di giustizia e razionalità distributiva, tutte quelle posizioni giuridiche soggettive collegate a fatti o situazioni che realizzano presupposti socialmente rilevanti espressivi di “capacità differenziata economicamente valutabile”, modificando “vantaggiosamente” la stessa posizione giuridica del consociato all'interno dell'ordinamento (concetto di capacità contributiva come “limite relativo” all'attività del legislatore)⁴⁶.

Ciò in quanto le situazioni di disuguaglianza e di squilibrio strutturale fra i consociati possono derivare anche dal possesso di “risorse economicamente rilevanti” costituite, nel contesto delle relazioni sociali, dalla titolarità soggettiva di determinati “poteri”, “diritti”, “facoltà”, “capacità/competenze” che, pur non essendo necessariamente ed immediatamente scambiabili sul mercato, presentano tuttavia una chiara rilevanza economico-giuridica, integrando una posizione di “forza” economica nella società che si traduce in una situazione “lato sensu di vantaggio”⁴⁷.

Questa tesi appare anche strettamente legata al tema del rapporto tra l'art. 53 Cost. ed il diritto di proprietà, per cui le “quantità” di proprietà (o patrimonio) che un soggetto possiede devono essere valutate alla luce del principio di uguaglianza sostanziale e di quella formale (art. 3 Cost.), diventando inevitabile che il fatto di possedere più proprietà possa giustificare una maggiore misura del concorso alla spese pubbliche, posto che la titolarità del diritto di proprietà determina evidentemente una forte disuguaglianza nella situazione di partenza dei consociati con conseguente oggettivo vantaggio di chi ne è dotato rispetto a chi ne rimane privo.

La proprietà infatti non rappresenta un “diritto naturale” intangibile e preesistente all'intervento statale, essendo piuttosto il frutto di un riconoscimento da parte dell'ordinamento giuridico della collettività politicamente organizzata: se

⁴⁶ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, 2014, Torino, 55.

⁴⁷ G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 55.

dunque lo Stato ha una innegabile funzione sociale diretta al miglioramento (attraverso i meccanismi della finanza pubblica e dell'attività redistributiva della ricchezza prodotta) della situazione dei consociati economicamente più deboli e se, per fare questo, esso non può che utilizzare (in senso progressivo) la leva tributaria, la misura quantitativa della proprietà (su beni mobili e/o immobili) riferibile ai vari soggetti deve costituire un "indice di differenziazione su cui lo Stato può intervenire"⁴⁸ con la tassazione (ed a fini di riequilibrio delle disuguaglianze economico-sociali), nel limite dei criteri di ragionevolezza dell'imposizione stessa.

Ciò appare peraltro conforme al principio della "funzione sociale" della proprietà sancito dall'art. 42, comma 2, Cost. (il quale, in un significato logico-letterale, stabilisce il concetto che la proprietà privata merita ed ottiene tutela giuridica se e nella misura in cui la stessa non venga esercitata a detrimento ed in danno della collettività) e rafforzato dai limiti previsti dalla Costituzione stessa all'istituto in questione (espropriazione per motivi di interesse generale ex art 42, comma 3; collettivizzazione/nazionalizzazione tramite riserva originaria o trasferimento, per espropriazione, allo Stato, enti pubblici o comunità di lavoratori/utenti, di imprese – ovvero mezzi di produzione – riferibili a servizi pubblici essenziali, fonti di energia o situazioni di monopolio che abbiano carattere di preminente interesse generale, ai sensi dell'art. 43; limiti quantitativi alla proprietà di beni come la terra, a norma dell'art. 44).

In altri termini la proprietà (e la ricchezza) privata che assume oggettivamente dimensioni e rilevanza "sociali" (ad esempio, la proprietà di grandi e concentrati strumenti produttivi – frutto del lavoro collettivo e messi in funzione dal lavoro collettivo - o la proprietà di grandi patrimoni – anch'essi, in definitiva, generati dal lavoro "sociale"), proprio in quanto fatto non più meramente "privato" ma anche e soprattutto "pubblico/collettivo", può e deve, sulla base del dettato costituzionale, essere sottoposta a limitazioni o "compressioni" in funzione della necessaria realizzazione e tutela dei diritti sociali previsti dalla stessa Costituzione e quindi dell'interesse pubblico-generale, anche (e forse soprattutto) attraverso gli

⁴⁸ G. Melis, Lezioni di diritto tributario, cit., 56.

strumenti giuridici dell'imposizione fiscale progressivo-redistributiva del prodotto complessivo della società in senso egualitario (ed in conformità ai basilari criteri di giustizia distributiva cui fa implicito riferimento lo stesso concetto di capacità contributiva).

La tassazione patrimoniale si spiega inoltre "facendo ricorso al principio del beneficio", essendo indubitabile che la spesa pubblica destinata a finanziare gran parte dei servizi indivisibili "avvantaggia maggiormente i possidenti"⁴⁹; dunque, come è stato puntualmente rilevato, la connessione tra il principio del beneficio e quello di capacità contributiva viene confermata "anche con riguardo all'imposizione assestata su valori proprietari", posto che "il patrimonio rappresenta tra l'altro una riserva potenziale di consumi futuri, e conferisce al suo proprietario una posizione di vantaggio nella società", costituendo certamente "un elemento di capacità contributiva e di differenziazione nell'ambito dei consociati"⁵⁰.

Sulla base di tali premesse, la funzione prevalentemente (re)distributiva (in senso razionale e perequato) dell'art. 53 Cost., giustifica quindi la piena legittimità costituzionale di un'imposta progressiva che colpisca la titolarità giuridica di (ed il potere di controllo su) rilevanti mezzi patrimoniali mobiliari (beni mobili, attività finanziarie e disponibilità monetarie) e/o immobiliari, quindi di "capitale" ossia di reddito/valore accumulato e concentrato, in capo non soltanto a persone fisiche

⁴⁹ D. Stevanato, L'imposta patrimoniale, da strumento di "differenziazione" a correttivo nei confronti dei redditi non tassati, in *Dialoghi Trib.* n. 3/2015, 277 ss.

⁵⁰ D. Stevanato, L'imposta patrimoniale, da strumento di "differenziazione" a correttivo nei confronti dei redditi non tassati, cit., 277, che, sul patrimonio come indice di capacità contributiva, richiama C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1961, 348, per il quale "il possesso di un patrimonio, ancorché infruttifero di reddito monetario e di utilità diretta (...) rappresenta di per se stesso una riserva di potere d'acquisto suscettibile di venir impiegato in qualsiasi momento in aggiunta od in sostituzione del reddito. E, quindi, costituisce come tale un evidente indice di capacità contributiva, che si deve tassare se nel sistema tributario esiste un'imposta sul reddito. Questa impostazione parte da un presupposto: che la capacità contributiva non sia data solo dal consumo di beni e servizi privati (...) ma dalla possibilità potenziale di questi consumi, rappresentata dal potere d'acquisto di cui l'individuo dispone, indipendentemente dalla sua utilizzazione. Infatti, in un sistema tributario in cui un'imposta sul patrimonio esistente all'inizio dell'anno sia affiancata da un'imposta sul reddito prodotto o percepito durante l'anno, l'imposta complessivamente pagata dal contribuente si commisura su tutto il potere d'acquisto di cui l'individuo può disporre durante l'anno, ancorché non immesso sul mercato".

Contra, F. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 160 ss., 167, per il quale l'imposta sul patrimonio "viola il principio della capacità contributiva" in quanto, se il patrimonio "fosse sterile", essa sottrarrebbe "al privato parte delle fonti produttive già in suo possesso".

ma anche ad organizzazioni aziendali, enti e persone giuridiche (societarie e non)⁵¹.

Ciò in quanto il patrimonio costituisce, in ogni caso, l'elemento più rilevante del benessere privato, "inteso come prestigio, sicurezza, fonte di potere (economico e "politico") del contribuente"⁵² e dipende dai redditi e dai diritti proprietari (compresi i diritti di credito), come già detto, stratificati ed accumulati nel tempo; dipende cioè "dai redditi dello stesso contribuente, prodotti e non consumati, e da quelli degli altri contribuenti, che danno valore a diritti proprietari di altri individui", essendo, sotto un certo profilo, reddito e patrimonio lo stesso fenomeno, "la stessa entità, seppure rappresentata in forme diverse (flusso vs stock)"⁵³.

In quest'ottica, l'imposizione patrimoniale potrebbe essere uno strumento giuridico necessario per ricondurre a tassazione i flussi reddituali "sfuggiti alle ragioni erariali in fase di formazione" (e confluiti soprattutto nella creazione dei grandi patrimoni "provenienti dalla storia" immobiliare-feudale ed industriale e dei tanti patrimoni relativamente medio-piccoli "di matrice commerciale o professionale, ampiamente costituiti con i frutti di diffuse evasioni pregresse"), "se si riuscisse a differenziare il prelievo a seconda che il patrimonio derivi da redditi tassati o meno"⁵⁴.

⁵¹ Sull'argomento v. per tutti L. Einaudi, *L'imposta patrimoniale*, Roma, 1946, ora in Milano, 2011; v. anche, più di recente, A. Giovannini, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2012, 1131 ss., il quale evidenzia che "il patrimonio, oggi, è pacificamente assunto a fondamentale manifestazione di capacità contributiva, espressivo, cioè, di forza economica riconducibile, come tale, all'art. 53"; che sussiste un' "idoneità oggettiva del patrimonio o di un bene ad esprimere capacità contributiva indipendentemente dalla ricchezza <<liquida>> che lo stesso produce o che ad esso si accompagna nella logica del <<saldo attivo>> patrimoniale" e che, anche in relazione all'imposizione patrimoniale, "capacità contributiva e progressività, da un lato, solidarietà ed eguaglianza, da un altro, devono essere coordinati e forse anche bilanciati, in determinate circostanze, con il diritto di proprietà, con quello di iniziativa economica e d'impresa, con il diritto al lavoro e alla giusta retribuzione, con la tutela del risparmio". A dimostrazione dell'interesse culturale e scientifico per il tema, v. ancora, sempre su questa Rivista (che ha ospitato varie e interessanti riflessioni sull'argomento), A. Giovannini, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2012, 169 ss.

⁵² G. Molinaro, *La "patrimoniale" tra opportunità economica e fattibilità giuridica - L'utilità dell'imposta patrimoniale in momenti economici particolari*, in *Dialoghi Trib.* n. 4/2012

⁵³ G. Molinaro, *La "patrimoniale" cit.*

⁵⁴ G. Molinaro, *La "patrimoniale" cit.*; l'Autore continua affermando che "tecnicamente si potrebbe pensare ad un'imposizione progressiva con una detrazione delle imposte sui redditi pagate più di recente (es. un anno, un triennio, un lustro), applicabile ove possibile con l'intervento di intermediari (si pensi alla funzione delle banche nella tassazione del patrimonio finanziario)".

Sotto questo profilo, si dovrebbe, in considerazione di un basilare concetto di giustizia (re)distributiva, tenere ovviamente conto di “soglie di esenzione per chiedere il sacrificio a contribuenti con patrimoni medio-alti”⁵⁵, cioè a quei soggetti che, come detto, hanno accumulato ingenti capitali immobiliari e/o finanziari fondamentalmente per effetto dei meccanismi economici generali e/o di diffusi fenomeni evasivi/elusivi.

Infine vale la pena di rimarcare che sussiste una indubitabile legittimità giuridica anche dell'imposizione patrimoniale sui capitali impiegati produttivamente (cioè investiti nelle aziende), oltre che una sua utilità economica in funzione di una corretta attività redistributiva: se infatti, lo Stato utilizzasse, dal lato della spesa pubblica, il gettito dell'imposta patrimoniale sui capitali privati per finanziare, tra l'altro, interventi di tipo “produttivo”, ad esempio di carattere infrastrutturale (cioè per effettuare investimenti nella costruzione o nella manutenzione di strade, ponti, porti, aeroporti, ferrovie, reti idriche e del gas, linee di comunicazione, impianti per la produzione ed il trasporto di energia, o anche per realizzare interventi complessivi e sistematici di bonifica e recupero ambientale etc.), ne deriverebbe non una diminuzione ma un sensibile aumento del “capitale produttivo” della collettività trasferito sotto il controllo pubblico; tale capitale potrebbe essere fatto funzionare con criteri di economicità attraverso apposite imprese pubbliche (organizzate in un sistema complessivo di gestione delle infrastrutture strategiche e delle connesse aziende di servizi essenziali di interesse generale), con conseguenti effetti positivi sia sul piano degli introiti che normalmente ne scaturirebbero (e che andrebbero a costituire in ogni caso ricchezza collettiva), sia su quello dei minori costi dei servizi per l'utenza e della sostanziale riduzione della

⁵⁵ G. Molinaro, La “patrimoniale” cit. In pratica si tratta dell'esenzione della prima casa non di lusso e dei patrimoni finanziari di modesta entità – “piccolo risparmio” -, anche in funzione del rispetto del principio dell'esclusione da tassazione del cd. “minimo vitale”; sulla salvaguardia del “minimo vitale” ossia sul divieto di esercitare il prelievo fiscale su “manifestazioni di ricchezza” che non costituiscono anche “manifestazioni di capacità contributiva”, in quanto inferiori al livello quantitativo minimo di risorse necessario alla soddisfazione dei bisogni essenziali (ed incompressibili) per l'esistenza dell'individuo e della sua famiglia, v. D. Stevanato, La giustificazione sociale dell'imposta cit., 203 ss.

disoccupazione dovuta all'inevitabile maggiore impiego di forza lavoro⁵⁶.

5. Il principio di progressività nella giurisprudenza

Appare interessante, a questo punto, ricostruire per grandi linee gli indirizzi interpretativi fondamentali della giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione sull'art. 53 Cost. ed in particolare sul principio di progressività.

La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 129 del 12 dicembre 1957⁵⁷, stabilisce una stretta ed indissolubile correlazione tra i due principi di capacità contributiva e di progressività del sistema tributario, richiamandosi all'art. 53 Cost. in quanto, da un lato, norma (di natura immediatamente precettiva) destinata ad assicurare l'adempimento dell'obbligazione tributaria in ragione dell'idoneità soggettiva alla contribuzione e la complessiva progressività dell'imposizione fiscale (in reciproca e necessaria connessione) e, dall'altro, norma integrante il fondamento costituzionale dell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche secondo principi conformi a criteri di razionalità, universalità e giustizia/equità distributiva degli oneri collettivi e redistributiva (in senso progressivo ed a favore delle classi più svantaggiate dell'organizzazione sociale) della ricchezza e delle risorse economiche prodotte socialmente (ossia collettivamente) e concentrate in modo squilibrato nelle mani di alcuni soggetti e gruppi numericamente minoritari.

Nella successiva pronuncia dell'11 luglio 1961, n. 48⁵⁸, la Corte prosegue sulla strada della precisazione dei concetti giuridici contenuti nell'art. 53 Cost., ponendoli in relazione ai principi di solidarietà ed uguaglianza (di cui agli artt. 2 e 3 Cost.) e specificando che l'imposizione fiscale deve fondarsi su un concreto indice di capacità o forza economica del soggetto passivo dovendo, al contempo, essere uniforme (cioè "uguale") per tutti coloro che si trovano nella medesima situazione economico-sociale (ed ovviamente diversa tra coloro che versino in condizioni

⁵⁶ D. Stevanato, L'imposta patrimoniale, da strumento di "differenziazione" a correttivo nei confronti dei redditi non tassati, cit., 275-276

⁵⁷ In Foro It., 1957, I, 2099, ora, come tutte le pronunce della Consulta, in www.cortecostituzionale.it, Banca dati telematica ufficiale della Corte Costituzionale.

⁵⁸ In Foro it., 1961, I, ora in www.cortecostituzionale.it

soggettive differenti); ancora meglio, nella sentenza n. 128 del 1966⁵⁹, si afferma che i tributi progressivi, ossia quelli che consentono di “fare gravare maggiormente il carico sui redditi personali più elevati” rendono “la partecipazione di ciascuno alle spese pubbliche adeguata alla capacità contributiva individuale”; nella sentenza n. 179 del 15 luglio 1976⁶⁰, il Giudice delle leggi ricollega ai principi di personalità e progressività la concreta attuazione dell'obbligo “di concorrere alle spese pubbliche secondo la propria effettiva capacità contributiva”.

La parabola interpretativa della Corte Costituzionale prosegue (facendosi più stringente) con le già citate sentenze⁶¹ n. 111 del 22 aprile 1997, in cui la strutturazione del sistema fiscale secondo i criteri di progressività viene definita come “corollario” del principio di capacità contributiva, e n. 155 del 21 maggio 2001, nella quale la progressività dell'imposizione tributaria viene collegata indissolubilmente al principio di uguaglianza “sostanziale” ed ai doveri costituzionali di solidarietà, dovendo appunto essere intesa come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di uguaglianza connesso sostanzialmente al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti, sul piano fattuale e strutturale, alla libertà ed uguaglianza dei consociati (“cittadini-persone umane”), in un ampio contesto di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione) (concetto, questo, pedissequamente ripreso, precisato e ribadito in più occasioni dalla Corte: da ultimo, nella sentenza n. 113 del 2013, ampiamente citata).

Si delinea dunque, su un piano più generale, il principio in base al quale, in uno Stato costituzionale di diritto, lo stesso potere legislativo (potere della “maggioranza”) è sottoposto a netti vincoli contenutistici stabiliti dalla legge costituzionale; tali vincoli contenutistici sono rappresentati dai principi e dai diritti fondamentali: i diritti di libertà, dei quali è vietata l'ingiusta lesione, ed i diritti sociali,

⁵⁹ In www.cortecostituzionale.it

⁶⁰ In www.cortecostituzionale.it

⁶¹ Tutte in www.cortecostituzionale.it

di cui è obbligatoria la giusta soddisfazione⁶².

Degne di nota sono, infine, le sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che individuano proprio nell'art. 53, commi 1 e 2, Cost. il fondamento ultimo di un generale divieto di abuso "elusivo" delle forme giuridiche (cioè di un generale divieto di utilizzo distorto di strumenti giuridici, funzionale all'aggiramento elusivo di norme tributarie al fine esclusivo di ottenere indebiti risparmi fiscali), rafforzando enormemente il ruolo dei principi di capacità contributiva e di progressività del sistema tributario⁶³. La Cassazione ha infatti rilevato che "i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2) 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"; ne consegue che proprio dalla norma costituzionale citata deriva, sul piano logico-giuridico, il principio secondo il quale 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".

Le Sezioni Unite della Cassazione riconoscono dunque il ruolo centrale e la natura immediatamente precettiva delle norme enunciate nell'art. 53 Cost., in relazione sia al principio di capacità contributiva sia a quello di progressività dell'ordinamento tributario, stabilendo che lo stesso art. 53 collega il potere impositivo all'esistenza in capo ai consociati di una capacità contributiva i cui indici devono essere (dal legislatore ordinario) concretamente individuati, specificati e

⁶² In tal senso, cfr. L. Ferrajoli, Quali sono i diritti fondamentali? in *Neocostituzionalismo e tutela (sovra)nazionale dei diritti fondamentali*, a cura di T. Mazzarese, Torino, 2002, e in AA.VV., *A tutti i membri della famiglia umana*, Milano, 2008, p. 63.

⁶³ Cass. SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, con commenti di G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr.Trib.*, 2009, 293; R. Lupi e D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corr. Trib.*, 2009, 403.

“modellati” alla luce del principio “direttivo” di progressività⁶⁴; cosicché, l'alterazione/distorsione della giusta distribuzione (o riparto) delle spese pubbliche (quindi del giusto riparto del carico impositivo) secondo l'effettiva capacità contributiva di ciascuno (e secondo il fondamentale criterio di progressività), provocata dalla condotta abusiva/elusiva, si traduce immediatamente nella alterazione/distorsione del giusto effetto redistributivo che dovrebbe essere garantito dalla corretta attuazione dello stesso principio di progressività, provocando una inevitabile lesione della giustizia redistributiva complessiva⁶⁵.

6. Conclusioni

Si deve in conclusione rimarcare la stretta relazione esistente, sul piano logico e giuridico, tra il requisito di razionalità della norma giuridica (in generale) e di quella tributaria (in particolare), il principio di uguaglianza (nel senso di uguale ed universale validità della norma per tutti i consociati che versano nelle medesime condizioni) ed il concetto di giustizia distributiva intesa come insieme di equi ed imparziali (quindi “ragionevoli”) criteri di distribuzione/ripartizione “egualitaria” di beni sociali ed oneri collettivi tra i membri di una comunità organizzata, funzionale alla eliminazione/riduzione delle disuguaglianze naturali e sociali “immeritate” (strutturali) tra i soggetti componenti la collettività (cd. uguaglianza/giustizia sostanziale).

Una norma giuridica tributaria, nella sua imprescindibile funzione distributiva, è dunque giusta/equa solo se è razionale (conforme alla ragione e perciò idonea a consentire una stabile e “giusta” integrazione/coesistenza sociale); viceversa, essa è razionale (e garantisce una stabile e “giusta” coesistenza sociale) solo se, e nella misura in cui, risulta essere giusta/equa ossia conforme ai principi di uguaglianza formale (uniforme validità universale) ed uguaglianza sostanziale (doverosità della eliminazione delle iniquità economico-sociali)⁶⁶.

⁶⁴ L. Carpentieri, L'illusione della progressività cit., 53.

⁶⁵ L. Carpentieri, L'illusione della progressività cit. 53.

⁶⁶ Appare utile precisare che la norma giuridica, come unità elementare dell'ordinamento, è costituita da una proposizione prescrittiva che definisce (attraverso un enunciato linguistico significante) un modello/schema concettuale-sintattico (razionale, generale ed astratto) di

In questo contesto i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione tributaria assumono evidentemente il ruolo di razionali e giusti criteri di riparto tra i consociati del carico tributario diretto al finanziamento delle spese pubbliche/comuni; criteri, quindi, idonei a concretizzare il menzionato concetto di giustizia distributiva/redistributiva in rapporto necessario con i principi di uguaglianza sostanziale (eliminazione degli ostacoli economico-sociali all'effettiva uguaglianza dei singoli – art. 3) e di solidarietà sociale (art. 2).

In altri termini, il dovere di concorrere agli oneri pubblico-sociali in ragione dell'idoneità/capacità soggettiva alla contribuzione ed in misura più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza personale (posto che è la stessa capacità contributiva a crescere in modo più che proporzionale in relazione all'aumento delle risorse economiche individuali), diventa strumento razionale di realizzazione di una giustizia distributiva incardinata sui principi di uguaglianza formale e sostanziale (indissolubilmente legati tra loro), costituendo l'elemento essenziale per attuare una redistribuzione progressiva (dunque equa ed "uguale") del reddito dagli strati sociali dotati di maggiore forza economica a quelli meno abbienti e più deboli.

In un contesto di "uguaglianza di capacità" (di "opportunità") e di "equa differenziazione" (ossia, sintetizzando, di uguaglianza formale/sostanziale per cui ad uguale capacità contributiva è connessa un'uguale contribuzione fiscale ed a maggiore forza economica individuale corrisponde – in misura progressiva - una maggiore contribuzione alle spese pubbliche) il tributo, come strumento essenziale

comportamento doveroso da tenere nei rapporti intersoggettivi, con funzione di orientamento dell'azione sociale; essa pertanto riflette ("ricomprende") tutti i possibili comportamenti sociali concreti e particolari ("fatti" o "situazioni") ad essa riconducibili e da essa qualificati giuridicamente. La norma giuridica è, in altri termini, definibile come una proposizione/enunciato logico-concettuale significante di tipo prescrittivo, che impone fundamentalmente un obbligo di condotta/comportamento all'azione sociale secondo un modello o schema generale ed astratto (valido universalmente per tutti i consociati ed applicabile a tutti i casi concreti ad esso riconducibili) e che riflette/ricostruisce, sul piano intellettuale-razionale, un fatto, una situazione, un comportamento o un rapporto intersoggettivo della realtà materiale e sociale, qualificandoli giuridicamente (ossia attribuendogli un preciso significato giuridico-concettuale) e "regolandoli", indirizzandoli, orientandoli (dunque interagendo dialetticamente con essi) proprio attraverso la individuazione/proposizione di prescrizioni di condotta che siano razionalmente funzionali a consentire l'integrazione e la coesistenza sociale (sull'argomento v. M. Jori – A. Pintore, *Manuale di Teoria Generale del Diritto*, Torino, 1995; V. Ferrari, *Funzioni del diritto cit.*).

di giustizia sociale redistributiva nell'ottica dell'equo riparto degli oneri comuni, comprime e limita i diritti proprietari e le stesse libertà economiche dell'individuo (libertà "negative"), per aumentare però (in modo assolutamente razionale) le libertà positive ed i diritti sociali individuali a dimensione collettiva (diritto all'assistenza sanitaria, all'istruzione ed alla cultura, all'abitazione, ai beni e servizi essenziali per l'esistenza materiale, al lavoro, alla mobilità pubblica etc.)⁶⁷.

E' stato, in proposito, correttamente rilevato che "la libertà si espande in senso positivo nella società solo se la si associa ad obiettivi di uguaglianza"⁶⁸, e dunque a ragionevoli criteri di giustizia redistributiva, essendo il tributo (legittimato dal consenso dei consociati espresso attraverso le norme legislative) "lo strumento più idoneo per perseguire concretamente questa associazione"⁶⁹.

Ne consegue che proprio sull'uguaglianza si fonda la legittimità etica e razionale dello Stato sociale impositore e della sua funzione (re)distributiva, laddove per uguaglianza si intende l'uguale interesse dello Stato per ogni consociato ovvero l'uguale considerazione, cura, trattamento e rispetto che, attraverso le leggi, lo Stato deve avere nei confronti della sorte e dei diritti di libertà dai bisogni essenziali di ciascuno dei suoi cittadini (obbligati, a loro volta, all'osservanza delle leggi stesse). Su tali premesse esso è dunque autorizzato a porre "costrizioni" legali alla proprietà ed alla distribuzione della ricchezza nazionale; costrizioni che trovano la loro base giuridica ed il loro limite "solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili, primi fra tutti, i principi – corollari di quello di uguaglianza – di razionalità, coerenza e congruità"⁷⁰.

Le regole giuridiche di coesistenza sociale (e dunque tutte le reciproche posizioni soggettive di obbligo/pretesa che da esse derivano a disciplina razionale dei comportamenti umani all'interno dei rapporti sociali) possono essere considerate "giuste" solo se includono prestazioni patrimoniali imposte (il tributo) quali strumenti a disposizione dello Stato di "democrazia sociale" (inteso come

⁶⁷ Cfr. in questo senso, F. Gallo, Etica, fisco e diritti di proprietà, in Rass. Trib. n. 1/2008, 11 ss.

⁶⁸ F. Gallo, Etica, fisco e diritti di proprietà, cit.

⁶⁹ F. Gallo, Etica, fisco e diritti di proprietà, cit.

⁷⁰ F. Gallo, Etica, fisco e diritti di proprietà cit.

organizzazione istituzionale non burocratizzata ed effettiva espressione “generale” della collettività) in funzione del finanziamento di politiche redistributive egualitarie e di pari opportunità per tutti i consociati, della produzione ed erogazione di beni e servizi pubblici di interesse sociale/generale, dell'acquisizione di beni comuni per ragioni di pubblica utilità e per garantirne la fruizione collettiva: in sintesi, in funzione dell'attuazione della giustizia distributiva⁷¹.

Nel sistema tributario italiano la progressività riguarda esclusivamente il meccanismo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), ovvero esclusivamente i redditi di lavoro (subordinato ed autonomo) ed i redditi delle imprese individuali nonché quelli derivanti dalla partecipazione alle società di persone (in genere, dunque, piccole e piccolissime imprese organizzate prevalentemente sul lavoro diretto e personale del titolare o dei soci). Rimangono pertanto totalmente esclusi dall'ambito dell'imposizione progressiva, da un lato, i grandi profitti/utigli d'impresa generati dalle società di capitali (assoggettati con l'Ires ad imposizione proporzionale con aliquota relativamente bassa), dall'altro, tutti i redditi derivanti, in senso lato, da “impiego di capitale” (redditi di capitale, rendite, redditi diversi di natura finanziaria etc.), sottoposti anch'essi ad imposizione sostitutiva con aliquota proporzionale marcatamente mite.

La descritta situazione produce evidentemente gravi squilibri e sperequazioni nella distribuzione del reddito complessivo. Risulta evidente da oggettivi ed attendibili dati statistici⁷² quanto segue: il lavoro produce valore e reddito complessivo sociale, mentre, nella fase, distributiva si appropria di una quota assolutamente minore di tale reddito; i possessori/proprietari “parassitari” di capitale (quelli cioè che si limitano a “possedere” il proprio patrimonio senza esercitare più alcuna autentica ed effettiva funzione “lavorativa”) non svolgono alcun ruolo attivo nella produzione generale, ma si appropriano della quota maggioritaria del valore prodotto dal sistema sociale e la accumulano centralizzandola sotto forma di patrimonio.

⁷¹ F. Gallo, *Etica, fisco e diritti di proprietà* cit.

⁷² Banca d'Italia, *Rapporto sulla stabilità finanziaria*, Dicembre 2010.

Le classi sociali (minoritarie numericamente) che detengono il capitale in tutte le sue forme ed articolazioni (dunque possiedono i mezzi patrimoniali più ingenti e la forza economica più rilevante), da un lato, si appropriano, sotto la forma reddituale, dell'intera quota di maggior valore sociale (prodotto dal lavoro collettivo organizzato nelle aziende a struttura medio-grande); dall'altro, esse sfruttano un'ulteriore forma di redistribuzione regressiva del reddito a loro vantaggio, determinata sia dai meccanismi "fisiologici" del sistema tributario (minore tassazione non progressiva, o addirittura – in alcuni casi - sostanziale completa detassazione, prevista dall'ordinamento per i profitti societari, per le rendite finanziarie, per le plusvalenze finanziarie-immobiliari ed i redditi di capitale in genere, oltre che per i grandi patrimoni non tassati affatto direttamente), sia, come è ovvio, da fenomeni patologici ed ipertrofici, come evasione ed elusione fiscale, naturalmente presenti ed in qualche modo "tollerati" dal sistema complessivo⁷³.

Le classi lavoratrici (maggioritarie nella società), al contrario, sono gravate, sul loro reddito di lavoro dipendente (e assimilato) o autonomo, ossia sulla quota di prodotto sociale che gli viene attribuita, di un eccessivo e sperequato carico fiscale, per cui esse concorrono alle spese pubbliche in modo progressivo e per una quota nettamente maggioritaria del gettito complessivo.

Ciò genera un'enorme distorsione sul piano della giustizia distributiva, con un consistente e costante trasferimento unidirezionale di reddito e risorse: dal salario/compenso delle classi e degli strati sociali del lavoro subordinato (attivo e quiescente), parasubordinato ed autonomo, al profitto ed alla rendita parassitaria delle classi "proprietarie".

I risultati di uno studio sulla concentrazione della ricchezza (reddito accumulato e patrimonializzato) confermano ampiamente questa tendenza: il 10% delle famiglie più ricche detiene quasi il 50% della ricchezza nazionale e dunque del reddito/patrimonio complessivo, mentre il 50% della popolazione (la metà più

⁷³ Sulla determinazione della ricchezza attraverso le organizzazioni aziendali ed il fenomeno sociale dell'evasione fiscale, cfr. le argomentazioni di R. Lupi, Compendio di diritto tributario cit.

povera) ne detiene meno del 10%⁷⁴; specularmente, come detto, la tassazione sui redditi di lavoro in generale ha struttura progressiva, mentre quella (più vantaggiosa) sui redditi di capitale (ricomprendendo in tale categoria sia gli utili delle società di capitali sia i proventi derivanti in generale dal possesso di attività finanziarie) è iniquamente incentrata su basse aliquote proporzionali (o comunque ridotta)⁷⁵.

E' stato efficacemente notato, a questo proposito ed in relazione alle cause strutturali ultime di tali fenomeni sociali, come il "capitalismo finanziario" produce oggettivamente profonde disuguaglianze nella distribuzione del reddito, concentrando enormi ricchezze sotto il controllo di pochi soggetti e determinando specularmente un aumento tendenziale e generalizzato delle condizioni di "miseria relativa" per la maggioranza della società⁷⁶.

Sulla base di tali considerazioni potrebbero proporsi, per superare (almeno parzialmente) le criticità prospettate, due soluzioni alternative: ricondurre normativamente tutti i redditi di capitale e diversi alla progressività dell'Irpef (che acquisirebbe quindi un carattere effettivamente generale ed universale), introducendo contestualmente elementi di progressività anche per l'Ires; oppure istituire forme ordinarie di tassazione patrimoniale accanto all'imposizione sui redditi.

Peraltro, con riferimento a questa seconda ipotesi, l'imposizione patrimoniale (e la sua stretta compatibilità con l'ordinamento costituzionale) assume ancora maggiore importanza se si valuta correttamente la precipua funzione del tributo come strumento di riparto delle spese pubbliche con riferimento ad un criterio che, oltre ad essere espressivo di capacità economica, introduca una razionale distinzione di ripartizione del carico tributario in rapporto a tutti gli altri valori o principi emergenti dal quadro costituzionale (principio di uguaglianza sostanziale,

⁷⁴ CGIL – Dipartimento delle politiche economiche, Un'imposta sulle grandi ricchezze come imposta per il futuro, 25 marzo 2011.

⁷⁵ Sul tema della detassazione "sistemica" dei redditi di capitale rispetto a quelli di lavoro, cfr. le digressioni di G. Marino, La fiscalità del lavoro: lo stato dell'arte ed alcune riflessioni sui possibili strumenti di intervento, in Rass. Trib., n. 1/2008, pag. 121 e ss.

⁷⁶ Cfr. in questo senso A. Giovannini, Capacità contributiva e imposizione patrimoniale cit., in Rass. Trib., 2012, 1131 ss.

doveri di solidarietà sociale, funzione sociale della proprietà, espropriazione per motivi di interesse o utilità generale, obbligo per l'iniziativa economica privata di non svolgersi in contrasto con l'utilità sociale etc.) ed in funzione di una più "giusta" attività redistributiva del reddito e della ricchezza complessiva.

Nel descritto contesto si potrebbe dunque inserire, con piena coerenza, una norma che introducesse in via ordinaria/generalizzata un'imposizione patrimoniale (un'imposta cioè sui redditi accumulati e concentrati)⁷⁷ che aumenti in modo più che proporzionale in rapporto all'incremento di valore della base imponibile, proprio al fine di ristabilire un minimo di equità sociale, bilanciando ed indirettamente contrastando, nel contempo, fenomeni evasivi ed elusivi sul piano reddituale, lesivi dei principi di giustizia sostanziale e gravemente distorsivi sul piano della redistribuzione progressiva dei redditi tra classi e strati sociali⁷⁸.

⁷⁷ Cfr. L. Einaudi, *L'imposta patrimoniale*, Roma, 1946, ora in Milano, 2011, 5 ss., per il quale "non si dà capitale senza reddito, né reddito senza capitale" e "non esiste una distinzione <<sostanziale>> fra imposta sul reddito ed imposta sul patrimonio. L'una si converte automaticamente nell'altra e viceversa".

⁷⁸ Per un'analisi accurata della natura, della struttura e delle funzioni dell'imposizione patrimoniale, v. ancora D. Stevanato, *L'imposta patrimoniale, da strumento di "differenziazione" a correttivo nei confronti dei redditi non tassati*, in *Dialoghi Trib. cit.*, 271 ss.