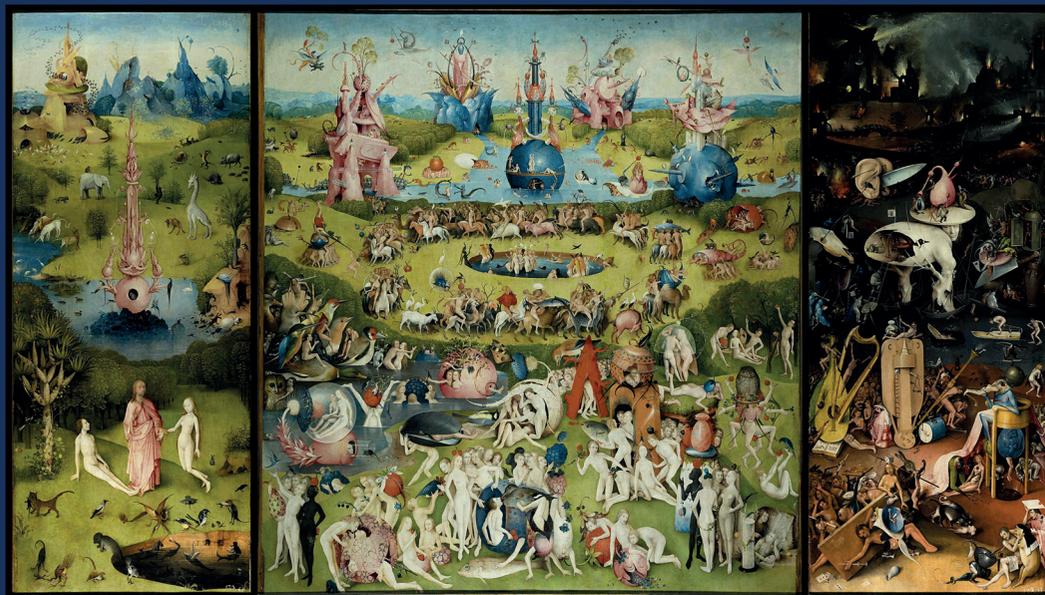


Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio

a cura di

Valeria Mastroiacovo e Giuseppe Melis



Giappichelli

INTRODUZIONE

IL DIRITTO COSTITUZIONALE TRIBUTARIO
NELLA PROSPETTIVA DEL TERZO MILLENNIO

*Luca Antonini**

ABSTRACT: Il presente contributo si sviluppa intorno al tentativo di fare entrare “aria nuova” nella discussione accademica sul dovere tributario, andando al di là di discussioni (come quella sul concetto di capacità contributiva) che hanno affaticato – e diviso – la dottrina tributaristica per gran parte del secolo scorso. Esse sono state indubbiamente utili e preziose, ma hanno fatto il loro tempo: il presente saggio sostiene l’esigenza di guardare avanti, analizzando il fenomeno dell’imposizione dei tributi in un modo nuovo rispetto ad antichi preconcetti e obsolete visioni. Non è un caso che la giurisprudenza costituzionale in recenti sentenze abbia qualificato espressamente il dovere tributario in termini di un dovere inderogabile di solidarietà, riconducendolo, senza esitazione, nell’ambito dell’art. 2 Cost. È un passaggio che denota un cambio di paradigma: guardato più dal punto di vista del dovere che da quello del potere, il fenomeno tributario si inserisce, infatti, nel pieno del dibattito attuale sulla portata del principio di solidarietà all’interno delle democrazie costituzionali, mostrandosi ricco di implicazioni, le quali, anche alla luce degli altri recenti sviluppi della giurisprudenza costituzionale, vengono nel testo analiticamente considerate.

SOMMARIO: 1. Una premessa sulle ragioni di un titolo. – 2. Dovere tributario o potere tributario: due prospettive diverse per guardare al medesimo fenomeno. – 3. Implicazioni tratte dalla più recente giurisprudenza costituzionale. – 4. Una conclusione.

1. *Una premessa sulle ragioni di un titolo*

Il titolo – che potrebbe sembrare, di per sé, troppo ambizioso e vasto – è volutamente provocatorio, in quanto concepito nel tentativo di avviare una riflessione innovativa.

* Giudice della Corte costituzionale.

Il suo scopo, infatti, è quello di evitare il riproporsi di annose discussioni (come quella sul concetto di capacità contributiva) che hanno affaticato – e diviso – la dottrina tributaristica per gran parte del secolo scorso. Esse sono state indubbiamente utili e preziose, ma hanno fatto il loro tempo: ora occorre guardare avanti, evitando di rimanere fermi, a causa di una latente inerzia intellettuale, come se decine e decine di anni non fossero passati.

«*Ci sono ormai più cose in cielo e in terra, Orazio, di quante ne sogni la vostra filosofia*», diceva Amleto al suo fedele amico.

È quindi tempo di fare entrare aria nuova e cogliere il senso del fenomeno tributario nella prospettiva del cambio epocale che stiamo attraversando.

La globalizzazione, in questo tempo, ha spiegato i suoi imponenti effetti, positivi ma anche negativi.

Abbiamo infatti visto i suoi eccessi, soprattutto con riguardo alla distribuzione della ricchezza e alla nascita di nuove diseguaglianze, con l'esplosione della forbice tra ricchi e poveri e l'eclissi del ceto medio.

Abbiamo attraversato una crisi finanziaria globale e abbiamo capito come i mercati, in quella che Beck ha definito la «*società mondiale del rischio*», possono generare tempeste di condizionalità catastrofica; abbiamo sperimentato gli effetti devastanti dei cambiamenti climatici e ci poniamo ora il tema della responsabilità generazionale¹.

Abbiamo subito una pandemia e, appena pensavamo di esserne usciti, abbiamo assistito attoniti al divampare di una guerra impensabile alle porte dell'Europa, che arriva a incrinare, tra l'altro, anche lo stesso sistema globale, con effetti imprevedibili dal punto di vista economico.

La realtà ci ha messo di fronte tutto questo e non possiamo prescindere, girando la faccia da un'altra parte, nemmeno per ragionare sul fenomeno tributario.

Perché la realtà è testarda, come scrive Bulgakov ne *Il maestro e Margherita*.

2. *Dovere tributario o potere tributario: due prospettive diverse per guardare al medesimo fenomeno*

2.1. Tutto ciò conduce a guardare il fenomeno dell'imposizione dei tributi in un modo nuovo – post moderno potremmo pertanto dire – rispetto ad antichi preconcetti e obsolete visioni e non è un caso che la giurisprudenza costituzionale in recenti sentenze abbia fatto registrare, sul tema del dovere tributario, una importante novità, qualificandolo espressamente in termini di un dovere inderogabile di solidarietà, e lo abbia ricondotto, senza esitazione, nell'ambito dell'art. 2 Cost.

¹ Rimando su tali aspetti e anche per la bibliografia a ANTONINI, *Alla ricerca del territorio perduto: anticorpi nel deserto che avanza*, in *Riv. AIC*, 2, 2017.

È stato un passaggio importante e non scontato, rispetto al quale c'è era stata in passato una certa timidezza.

È nella sentenza n. 288/2019 della Corte costituzionale che si inizia ad assistere a una chiara presa di posizione sulla riconducibilità del dovere tributario a quei doveri inderogabili di solidarietà che l'art. 2 pone accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili, come lati scindibili di una stessa medaglia, per usare le parole di Meuccio Ruini in Assemblea costituente, che in questo accostamento ravvisò il segreto dell'art. 2.

Non è un passaggio scontato, perché sottende una questione di fondo che è dirimente; un vero e proprio cambio di paradigma.

Un conto, infatti, è guardare al fenomeno impositivo mettendo l'accento sul potere tributario, un altro è guardare al fenomeno impositivo mettendo l'accento sul dovere di solidarietà.

Boria, ad esempio, ha recentemente pubblicato un interessante volume che si intitola *Il potere tributario*², dove l'accento inevitabilmente cade sulla sovranità fiscale, cioè sul potere dello Stato di imporre tributi.

L'imposizione del tributo, nel senso che l'imposta ci «è imposta», direbbe Gobetti³, descrive del resto un connotato tipico della statualità, ovvero del potere statale.

Da questo punto di vista, portare risorse nella casse dello Stato diventa il mezzo e il fine dell'attività impositiva, che risulta un'attività fredda, per così dire, al punto che il dovere tributario non si fatica a identificarlo, come faceva la dottrina tributaristica più risalente, in un dovere di soggezione, assecondandone poi, di conseguenza, le implicazioni statalistiche⁴.

Molto diverso è invece porre l'accento non sul potere tributario, ma sul dovere di solidarietà.

Non si tratta più di fredde norme dirette solo a incamerare risorse per lo Stato; il dovere di concorrere alle spese pubbliche si colora di un principio di integrazione, per citare Smend⁵, che attiene a un valore strutturale nel disegno costituzionale: quello della solidarietà che lega le persone unite in una comunità.

Il colore della solidarietà qualifica il fenomeno impositivo, al punto che permette di guardarlo più che dal lato dello Stato, da quello della società.

È solo quando è osservato da questo punto di vista che il fenomeno tributario viene colto, come detto, nella sua essenza post moderna e riesce a rispondere alle sfide dell'attualità.

² BORIA, *Il potere tributario*, Bologna, 2021.

³ Cfr. *infra*.

⁴ Si rimanda in proposito a ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 34 ss.

⁵ Cfr. SMEND, *Verfassung und Verfassungsrecht*, in *Staatsrechtliche Abhandlungen*, trad. it., Milano, 1992.

2.2. Non è un caso che Habermas nel suo recente saggio *Proteggere la Vita*⁶ abbia riletto l'esperienza del periodo COVID ponendo al centro del suo intervento proprio il valore della solidarietà.

In effetti, l'esigenza di fronteggiare la pandemia ha imposto il valore della solidarietà nel cuore della vita sociale: le vaccinazioni, gli obblighi di distanziamento, il segnalare di essere entrati in contatto con una persona infetta, le quarantene, gli obblighi di tampone, ecc. Tutto questo per evitare il diffondersi del contagio.

Habermas constata che si è trattato, paradossalmente, di "obblighi di solidarietà" imposti anche penalmente alle libertà dei cittadini per fronteggiare il COVID. E si chiede se ci può essere una solidarietà imposta per legge (la stessa domanda possiamo riferirla al dovere tributario), anche penalmente. Non è una contraddizione? Lui, una delle più acute menti viventi, conclude non solo rispondendo affermativamente ma anche chiarendo che questo non altera la natura della solidarietà. «*L'involucro costituito dalla coercizione giuridica con il quale viene rivestita la solidarietà non ne modifica la natura intrinsecamente volontaria*»⁷.

E aggiunge: «*senza la possibilità di basare la coercizione legale nella solidarietà dei cittadini lo Stato di diritto democratico non può avere esistenza politica*».

Al centro di questa impegnativa conclusione non c'è lo Stato come entità ipostatizzata, astratta (come si tende a teorizzare dal punto di vista del potere tributario), c'è piuttosto la comunità dei cittadini che si organizza dandosi una costituzione che pone al suo fondo i diritti e la solidarietà (come si tende a riconoscere ponendosi dal punto di vista del dovere tributario)⁸.

Zagrebelsky, introducendo il saggio di Habermas precisa: «*La solidarietà è qualcosa di essenziale alla democrazia. I regimi autocratici ne fanno a meno. A loro basta il potere e la forza. Nella democrazia non è così: essa presuppone la libertà ma implica che si esprima nella solidarietà*»⁹.

Questo perché lo Stato democratico ha bisogno della cooperazione dei cittadini.

Solidarietà quindi come valore emergente: del resto anche la stessa reazione europea alla guerra è una reazione basata sulla solidarietà ad un popolo aggredito (poi possiamo discutere di tante altre cose, ma questo fattore non è possibile metterlo in discussione).

2.3. Ecco il denso e attualissimo contesto di valore in cui si inserisce il dovere tributario, quando viene qualificato come dovere inderogabile di solidarietà.

La Corte costituzionale negli ultimi anni ha voluto esplicitare questo cambio di paradigma: dal potere al dovere.

⁶ HABERMAS, *Proteggere la vita*, Bologna, 2022.

⁷ HABERMAS, *Proteggere la vita*, cit., 101.

⁸ Ivi, 102 ss.

⁹ Ivi, 38.

Nella sentenza, prima citata, n. 288/2019 si afferma: «nella Costituzione il dovere tributario, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali sia quelli civili».

Tra i diritti sociali, la sentenza cita, a titolo di esempio, la tutela della salute, tra quelli civili la proprietà: anche per quest'ultima categoria di diritti, quelli cosiddetti di prima generazione, vale infatti il condizionamento delle risorse finanziarie, basti pensare al più tradizionale di questi, il diritto di proprietà, che, una volta calato dall'immaginario e inesistente stato di natura (come avrebbe detto Grossi) nel contesto reale della vita civile, non potrebbe essere tutelato in assenza di un sistema di sicurezza pubblica, di tribunali, di istituzioni democratiche complesse, ecc. Il costo dei diritti spiega nella sentenza l'essenzialità del dovere tributario per il finanziamento e quindi per l'effettività dei diritti costituzionali, mostrando così il coraggio, per dirla con le parole di Luciani, di non fuggire dal «duro discorso delle risorse»¹⁰.

La pronuncia, peraltro, mette in evidenza anche la funzione redistributiva, che rafforza la natura solidaristica del dovere tributario, perché supera l'idea del mero "scambio fiscale" (nel senso del finanziamento di spese diretto a incrementare utilità individuali secondo la visione di A. Smith¹¹)¹².

La sentenza esplicita infatti che: «[è] anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattendere lo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti».

Il fenomeno è lo stesso, ma è radicalmente cambiata la chiave di lettura: al centro non c'è più tanto lo Stato, il potere tributario, la forza e la soggezione; più che queste categorie concettuali sono evocati i rapporti, la società, l'*homme situé* (per usare la celebre espressione di Georges Burdeau) cioè la persona situata dentro la comunità, immersa nei legami sociali e alla ricerca della felicità pubblica, direbbe Hannah Arendt, che ha riletto in modo straordinario, recuperando un insuperabile

¹⁰ LUCIANI, *Editoriale*, in *Diritto & Conti*, 2, 2019, <https://dirittoeconti.it/editoriale-n-2/>.

¹¹ Cfr. il noto passaggio di SMITH, *Ricerca sopra la natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, trad. it., Torino, 1990, 247 ss. «La spesa del governo nei confronti degli individui di una grande nazione è simile alla spesa di amministrazione nei confronti dei proprietari di un grande patrimonio, i quali sono obbligati a contribuire in proporzione ai loro interessi nel patrimonio medesimo».

¹² Cfr. sul tema, GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011.

carteggio tra Adams e Jefferson, *The pursuit of happiness* della dichiarazione di indipendenza degli Usa¹³.

Il dovere tributario dà quindi voce alla domanda etica che sta al fondo del disegno costituzionale, perché dà voce alla esigenza di solidarietà, permettendo, per dirla con Emmanuel Lévinas, di fare «*della responsabilità verso l'Altro, sostanzialmente incondizionata e illimitata, qualcosa di condizionato (rispetto a determinate circostanze) e limitato (a un gruppo selezionato di altri, più circoscritto rispetto all'intera umanità)*»¹⁴.

È indubbio – è importante precisarlo – che nel fenomeno tributario ci sono entrambe le dimensioni, ovvero sia il potere tributario (così si rende ragione a quella parte della dottrina che l'ha enfatizzato), sia il dovere di solidarietà (così si rende ragione alle sentenze più recenti della Corte costituzionale e a quell'altra parte della dottrina che l'aveva intuito).

Ma il reale problema, rispetto all'una e l'altra prospettiva, è dove si calca l'accento.

Ed è opportuno porlo sul dovere di solidarietà, perché così si inserisce tale dovere in una dimensione essenziale della democrazia, riportandolo pienamente, nella prospettiva costituzionale.

Il dovere tributario, in conclusione, si configura come un dovere che attiene, come fine, prevalentemente alla relazione di solidarietà tra i componenti della società (anche se implica, come mezzo, l'istituzione statale), piuttosto che alla relazione verticale tra individuo e Stato (com'era nei doveri di soggezione).

Quasi profetico risulta, pertanto, quanto scriveva De Mita diversi anni fa: «*come ci ha insegnato Micheli, quello fiscale è un dovere di solidarietà civile ... Anche nella materia tributaria la Corte, come ha scritto lucidamente Valerio Onida, "sospesa a metà tra astrattezza della legge e concretezza dei casi della vita" ha salvaguardato "certe condizioni minime" di giustizia, ma a differenza di quanto ha prodotto in altri campi del diritto, non ha immesso, nella vita collettiva, lo spirito e la logica che si rifanno ai grandi ideali del costituzionalismo... In conclusione, una giurisprudenza "necessitata", molte volte contraddittoria, ma sempre aperta, che tocca alla dottrina sollecitare ad evolversi verso soluzioni più coraggiose e coerenti al "costituzionalismo moderno"*»¹⁵.

¹³ Mi sia consentito rinviare, sul tema, al mio recente saggio ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2021, 9 ss.

¹⁴ Cfr., al riguardo, BAUMAN, *Consumo dunque sono*, Bari, 2010, trad. it. M. Cuppellaro, 112 ss.

¹⁵ DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, in *Jus*, 1, 2008, 56 ss.

3. Implicazioni tratte dalla più recente giurisprudenza costituzionale

3.1. È importante segnalare che nella appena citata sentenza n. 288/2019, all'affermazione del preminente valore del dovere tributario segue subito la precisazione per cui «[t]ale qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale».

In altri termini, quando il sistema fiscale non rispetta la Costituzione, l'imposizione diventa ottusa, perde il genuino calore della solidarietà, rompe l'ordine sociale e tende invece a giustificare l'evasione fiscale.

Non si può del resto sfuggire all'icastica affermazione, già prima ricordata, di Piero Gobetti, scritta in un articolo su *La Rivoluzione Liberale* del 1922: «Il contribuente italiano paga le imposte bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta».

Sono parole che colgono un aspetto reale, radicato nel sentire comune, e con il quale non si può evitare di confrontarsi.

Questa percezione dell'imposta si è infatti affermata per effetto di un preciso processo storico, quello radicato proprio sul dovere di soggezione, il cui retaggio getta ancora pesanti ombre, che la Costituzione avrebbe dovuto invece interamente dissolvere, sul sistema tributario attuale.

Recentemente, ad esempio, la Corte costituzionale ha precisato, con riguardo alla indeducibilità dell'IMU dall'IRES, che «l'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva (ex plurimis, sentenza n. 269 del 2017) non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile: una volta identificato il presupposto d'imposta quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore». Per cui ha concluso che, «con riferimento all'IRES, una volta che il legislatore nella sua discrezionalità abbia identificato il presupposto nel possesso del "reddito complessivo netto", scegliendo di privilegiare tra diverse opzioni quella della determinazione analitica del reddito, non può, senza rompere un vincolo di coerenza, rendere indeducibile un costo fiscale chiaramente e interamente inerente».

Ha quindi precisato, da un lato, che nemmeno può porsi, come invece pretendeva la difesa erariale, a giustificazione della integrale indeducibilità dell'IMU la «grave crisi economica che il Paese stava attraversando», perché «la temporaneità

dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali».

D'altro, che «alla mera esigenza di gettito, in particolare, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti».

3.2. Nella recente sentenza n. 140/2022 sugli oneri fiscali, questo concetto viene ribadito e approfondito, precisando le prudenze che devono accompagnare la qualificazione in termini di dovere inderogabile di solidarietà. Questa, infatti, *«da un lato, esprimendo un principio giuridico di integrazione attinente a quei valori di solidarietà che sono strutturali nel disegno costituzionale, ha segnato un chiaro abbandono della risalente nozione di dovere di soggezione (sentenza n. 288 del 2019), dall'altro, ha posto tale dovere, ma solo in quanto relativo a un'imposizione tributaria che possa ritenersi stabilita nel rispetto del principio di legalità, in relazione di coesenzialità con i diritti inviolabili».*

Una volta riportato il dovere tributario all'art. 2 lo si carica, infatti, di un valore assiologico importante che lo pone, nel bilanciamento, in un piano di sostanziale parità con i diritti inviolabili, per questo è importante distinguere, come fa la sentenza, tra dovere tributario e "interesse fiscale". Quest'ultimo, infatti, sebbene costituisca un interesse particolarmente tutelato dall'art. 53, comma 1, Cost., attiene *«a momenti della dinamica impositiva nei quali è ancora in fase di definizione ciò a cui corrisponde il dovere tributario».*

Rispetto *«a tale interesse – che può giustificare svariate esigenze, come quella di evitare "eventuali frodi facilmente ipotizzabili" (sentenza n. 173 del 1975), o quella di garantire una "pronta realizzazione del credito fiscale" (sentenza n. 358 del 1994), oppure di "prevenire fenomeni di evasione o elusione" (sentenza n. 262 del 2020) – non si manifesta, pertanto, quella coesenzialità alla realizzazione dei diritti inviolabili che invece giustifica il dovere tributario».*

In altre parole, la sentenza ha precisato un triplice aspetto: a) il dovere tributario si giustifica come dovere inderogabile di solidarietà, ma solo in quanto si tratti di un'imposizione che rispetta il principio di legalità e anche la legalità costituzionale; b) tale dovere può essere tutelato anche limitando diritti inviolabili (come, nel caso di specie, quello alla tutela giurisdizionale), ma solo nei limiti della stretta necessità e proporzionalità; c) le esigenze che giustificano l'interesse fiscale, invece, non possono essere mai tutelate a scapito dei diritti inviolabili.

3.3. Ad implicazioni di quanto detto sono, in fondo e per altri aspetti, riconducibili anche le due sentenze sull'imposta di registro, la n. 158/2020 e la n. 39/2021, dove si afferma che l'interpretazione della Corte di cassazione basata sulla prevalenza della forma sulla sostanza non equivale a priori a un'interpretazione costituzionalmente necessitata, e si precisa che *«la legittimità di un inter-*

vento che attribuisce forza retroattiva a una genuina norma di sistema non è contestabile nemmeno quando esso sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore».

3.4. Nella prospettiva del guardare avanti, non vanno poi trascurati alcuni passaggi contenuti nella più volte citata sentenza n. 228/2019 con riguardo all'addizionale IRES delle Banche, dove si afferma, anche in considerazione dell'evoluzione verso la *digital economy*: *«in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica».*

Così come va considerata la sentenza n. 120/2020 – che manifesta alcuni dubbi sulla troppo generalizzata esenzione dell'imposta di successione per i passaggi generazionali delle imprese – anche per la classificazione sistematica che viene effettuata delle agevolazioni fiscali, distinguendo tra quelle “improprie” che non derogano alla capacità contributiva e quelle “proprie” che invece vi derogano, distinguendo, in questa specie, quelle che rispondono a un valore costituzionale e quelle che non vi rispondono. Nella sentenza, infatti, si precisa: *«[a]ll'interno di questa categoria di agevolazioni è poi possibile distinguere tra quelle in cui la finalità extrafiscale perseguita dal legislatore appare riconducibile all'attuazione di altri principi costituzionali (quali, a titolo esemplificativo, la tutela della famiglia, del diritto alla salute o lo sviluppo della previdenza) e quelle per le quali, invece, questa prospettiva teleologica non è individuabile. Al riguardo va precisato che il difetto di tale prospettiva non rende queste ultime agevolazioni di per sé in contrasto con la Costituzione, salvo quando la finalità extrafiscale non sia in alcun modo riconducibile a motivi attinenti al bene comune e assuma piuttosto il tratto di un mero privilegio. Rimane fermo, in ogni caso, che il suddetto difetto, nell'ambito del sindacato sulla violazione del principio di eguaglianza tributaria, implica uno scrutinio particolarmente rigoroso sulla sussistenza di una eadem ratio che ne giustifichi l'estensione in riferimento alle fattispecie ritenute escluse».*

Indubbiamente innovativa è infine la sentenza n. 72/2022 dove si afferma che la contribuzione alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva può avvenire non solo destinando risorse ma anche svolgendo una attività, come nel caso delle attività di interesse generale scolte dagli Enti del Terzo Settore., che possono costituire *«una forma nuova e indiretta di concorso alla spesa pubblica (ciò che deriva dal necessario reinvestimento degli utili in attività orientate a una funzione sociale)».*

3.5. Per chiudere, *last but not least*, va ricordata la sentenza n. 120/2021 con cui la Corte costituzionale è entrata per la prima volta¹⁶ nel merito della legittimità costituzionale dell'aggio di riscossione e, sia pur dichiarando inammissibile la questione sollevata, ha severamente richiamato il legislatore sull'urgenza di riformare l'intero sistema di finanziamento della riscossione coattiva, al fine di riportarlo in linea con i principi costituzionali¹⁷.

Come è stato precisato, «*la fermezza della posizione della Corte unita alla puntualità dei rilievi critici sul sistema di riscossione fanno quasi passare in secondo piano il dispositivo di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale motivata dal margine di discrezionalità riservato al legislatore nel porre rimedio alle incoerenze del sistema rispetto ai principi costituzionali*»¹⁸.

L'adeguamento del legislatore al monito è stato, peraltro, tempestivo e sia il disegno di legge sulla delega fiscale che quello sulla legge di bilancio hanno previsto il superamento del sistema dell'aggio e una radicale riforma del sistema di finanziamento della riscossione.

La pronuncia della Corte costituzionale è stata originata da una questione rimessa dalla Commissione tributaria provinciale di Venezia nell'ambito di un contenzioso in cui un ente pubblico, l'Azienda ULSS 12 Veneziana, aveva impugnato la cartella di pagamento notificatagli a seguito di sentenza sfavorevole emessa dalla Corte di cassazione con esclusivo riferimento all'aggio di riscossione, che ammontava a quasi duecentomila euro.

La sentenza mette in evidenza come l'aggio di riscossione, che si concretizza in

¹⁶ I tentativi di sottoporre le norme sull'aggio di riscossione al vaglio della Corte costituzionale non erano mancati anche negli anni recenti; questa, tuttavia, non era sinora mai entrata nel merito delle questioni prospettate fermandosi a riscontrare diversi motivi di inammissibilità delle questioni. Quanto all'ultimo decennio, si ricordano le ordinanze nn. 158/2013, 129/2017 e 65/2018. Sul tema, cfr. DE MITA, *La riscossione servizio già pagato. L'aggio è un extra*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 febbraio 2013, 23; CANNIZZARO, *Alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'“aggio” di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2013, 1283-1288; GLENDI, *Ritorna alla Corte Costituzionale la questione della legittimità costituzionale dell'“aggio”*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 406-419.

Nemmeno erano mancati rinvii pregiudiziali alla Corte di giustizia che dubitavano della coerenza delle previsioni sull'aggio con la normativa sugli aiuti di Stato: cfr. la questione pregiudiziale sollevata dinanzi alla Corte di giustizia dell'UE dalla CTP. di Latina con ordinanza 29 gennaio 2013, n. 41 relativa al possibile contrasto tra la disciplina dell'aggio di riscossione e la normativa unionale in materia di aiuti di Stato. Per un commento dell'ordinanza si veda CANNIZZARO, *Rinvio alla Corte di giustizia UE sulla natura di aiuto di Stato dell'aggio di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2013, 1596-1602. Con l'ordinanza 27 febbraio 2014, C-181/13, *Acanfora*, la Corte di giustizia ha ritenuto la questione sollevata (con riferimento alla possibile violazione delle norme sugli aiuti di Stato) manifestamente irricevibile in quanto il giudice a quo non aveva fornito elementi sufficienti per una risposta utile sulla questione.

¹⁷ Cfr., sul tema, GLENDI, *La Corte di cassazione “rimedita” sulla costituzionalità dell'aggio*, in *Corr. trib.*, 2019, 689 ss.; DE MITA, *La Consulta non scioglie il nodo dell'aggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 aprile 2018; MELIS-PERSIANI, *Riscossione e aggio nella riscossione riformata*, in *Libro dell'anno del diritto*, Roma, 2017, 458-463.

¹⁸ Cfr. PERSIANI, *La Corte Costituzionale, l'aggio e l'urgente ed indifferibile riforma del sistema di riscossione*, in giustiziainsieme.it.

una percentuale rilevante delle somme iscritte a ruolo, sia determinato sulla base dei costi complessivi della riscossione, a loro volta però – ed è questo il punto decisivo della motivazione – «*fortemente condizionati dall'abnorme dimensione delle esecuzioni infruttuose, che quindi incidono altrettanto fortemente sulla proporzionalità dell'onere riversato sul contribuente che, sebbene inadempiente (o ricorrente avverso la pretesa tributaria), assolve il proprio debito tributario*».

Sottolinea infatti la sentenza che la «*Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato per l'esercizio 2019, ha evidenziato che "il volume complessivo delle riscossioni a mezzo ruoli fra il 2000 e il 2019 è stato di 133,4 miliardi, a fronte di un carico netto di 1.002,8 miliardi, con un indice di riscossione del 13,3 per cento", precisando, peraltro, come tale "affievolirsi delle azioni di riscossione coattiva" risulti di dubbia compatibilità con "il conseguimento degli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale e con la complessiva tenuta del sistema tributario" (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, decisione 24 giugno 2020, n. 10, relazione annessa, volume I, tomo I, pagine 23 e 24)*».

Evidenzia poi che una «*ulteriore conferma dell'insufficiente indice di riscossione che ha caratterizzato l'ultimo ventennio si rinviene nella recente audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate presso la Camera dei deputati (VI Commissione finanze, Individuazione delle priorità nell'utilizzo del Recovery Fund, con particolare riferimento a possibili interventi di riforma del sistema fiscale e della riscossione, Roma, 14 settembre 2020, pagina 17), dove si precisa che "[a]lla data del 30 giugno 2020, il valore del carico contabile residuo, affidato dai diversi enti creditori all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000, ammonta a circa 987 miliardi di euro*».

La Corte costituzionale non può non stigmatizzare questa abnorme dimensione delle entrate pubbliche non riscosse (circa 1.000 mld di euro!) e la definisce come la più evidente anomalia che emerge dal confronto del sistema della riscossione italiano con il panorama internazionale.

Ne trae quindi la conclusione che il meccanismo di finanziamento della funzione di riscossione degenera nel paradosso di addossare su una limitata platea di contribuenti, individuati in ragione della loro solvenza (tardiva rispetto alla fase dell'accertamento dei tributi), il peso di una solidarietà né proporzionata, né ragionevole, «*perché originata, in realtà, dall'ingente costo della "sostanziale impotenza dello Stato a riscuotere i propri crediti" (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione 8 aprile 2021, n. 4, pagina 9) nei confronti dei contribuenti insolventi*».

Precisa, pertanto, che questa situazione di inefficienza della riscossione coattiva, incidendo negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche, «*non solo si riflette di fatto sulla ragionevolezza e proporzionalità dell'aggio, ma determina altresì una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario*». Infatti, «*un'adeguata riscossione è essenziale non solo per la tutela dei diritti sociali, ma anche di gran parte di quelli civili, data l'ingente quantità di risorse necessaria al funzionamento degli apparati sia della tutela giurisdizionale sia*

della pubblica sicurezza, entrambi indispensabili per la garanzia di tali diritti.

Da questo punto di vista, la descritta, grave inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva nel nostro Paese concorre a impedire “di fatto” alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di cui all’art. 3, secondo comma, Cost.».

Legando ancora una volta l’adempimento del dovere tributario al principio di eguaglianza sostanziale, la Corte costituzionale evidenzia quindi che la funzione della riscossione è essenziale «condizione di vita per la comunità» e nel prospettare l’urgenza di una riforma, mette in luce come il servizio della riscossione sia ormai sostanzialmente accentrato presso un ente pubblico (Agenzia delle Entrate – Riscossione).

Da ciò sollecita il legislatore a «valutare se l’istituto dell’aggio mantenga ancora, in tale contesto, una sua ragion d’essere – posto che rischia di far ricadere (o fa attualmente ricadere, come si è visto) su alcuni contribuenti, in modo non proporzionato, i costi complessivi di un’attività ormai svolta quasi interamente dalla stessa amministrazione finanziaria e non più da concessionari privati –; o non sia piuttosto divenuto anacronistico e costituisca una delle cause di inefficienza del sistema».

Il meccanismo dell’aggio, infatti, se da un lato finisce per gravare, in modo non proporzionato, prevalentemente sui cosiddetti “contribuenti solventi”, dall’altro, fornisce risorse insufficienti al corretto esercizio della funzione pubblica di riscossione, per cui disincentiva la lotta della cosiddetta “evasione da riscossione” nei confronti di chi riesce a sfuggire in senso totale ai propri obblighi, favorendo così «il determinarsi di “disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri” (Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione 8 aprile 2021, n. 4, pagina 31)».

Di qui l’urgenza, secondo la sentenza n. 121/2021, di un tempestivo intervento di riforma, affinché il servizio della riscossione coattiva sia posto in condizione di funzionare secondo i principi di efficienza e buon andamento; i principali Paesi europei (Germania, Francia, Spagna, Gran Bretagna) hanno, del resto, da tempo superato l’istituto dell’aggio e posto a carico della fiscalità generale le ingenti risorse necessarie al corretto funzionamento della riscossione.

Come ricordato, il legislatore ha prestato seria e tempestiva attenzione al monito.

4. Una conclusione

In questi anni la Corte costituzionale, in più occasioni, si è misurata con il tentativo di immettere, in quel settore della vita collettiva che è il diritto tributario, “lo spirito e la logica che si rifanno ai grandi ideali del costituzionalismo”¹⁹. Molto rimane da fare e molto rimane da pensare, sia a livello dei grandi valori, sia dei

¹⁹ DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, cit., 56.

singoli istituti e delle singole imposte. “Tocca alla dottrina”²⁰, come ricordava De Mita, accompagnare e sollecitare questo tentativo, in assenza del quale la percezione del dovere tributario rimarrebbe offuscata nel suo radicamento nel principio di solidarietà, cadendo così facile vittima di narrazioni basate sul populismo fiscale, che è paradossalmente destinato a ritorcersi contro lo stesso popolo di cui vorrebbe conquistare il consenso.

²⁰ DE MITA, *Diritto tributario e Corte costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, cit., 57.

PARTE PRIMA
CAPACITÀ CONTRIBUTIVA
E PRINCIPI COSTITUZIONALI:
NUOVE PROSPETTIVE RICOSTRUTTIVE

NUOVE RICCHEZZE ED ELEMENTI ESSENZIALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA DIMENSIONE POSTMODERNA

*Andrea Fedele**

ABSTRACT: Nella prospettiva della “globalizzazione” emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari, delle quali va innanzi tutto accertata la coerenza con i principi costituzionali o comunque sovraordinati.

Se si accetta l’idea della fiscalità come concorso alle pubbliche spese, necessaria conseguenza della partecipazione del contribuente alla collettività, la capacità contributiva si identifica, per ciascun tributo, con il criterio di riparto “in ragione” del quale si attua il concorso. Il giudizio sulla legittimità costituzionale del tributo, o di sue articolazioni disciplinari, si risolve in giudizio sull’“effettività” dell’indice di capacità contributiva, articolato secondo le modalità del controllo sulla ragionevolezza delle scelte legislative.

La possibilità, per il contribuente, di destinare disponibilità liquide al pagamento del tributo, pur apprezzabile fra gli argomenti rilevanti nel giudizio, non si identifica con una nozione di capacità contributiva come limite oggettivo alla legittimità costituzionale del tributo.

L’identificazione della capacità contributiva con il “reddito” o, più genericamente, con la “ricchezza”, sembra non considerare intere categorie di tributi, come le imposte sui consumi, cui la formula potrebbe essere riferita solo in termini di (opinabile) manifestazione “indiretta” della capacità stessa.

Sulla base di tali più generali considerazioni circa la collocazione costituzionale della fiscalità ed i principi che la regolano, si espongono alcune considerazioni critiche sui “nuovi” indici di capacità contributiva che emergono da innovazioni proposte od attuate in materia di imposizione di “flussi di liquidità” o “sovraredditi”, di istituzione di “*web tax*” o di tributi a vario titolo definiti come “ecologici”.

SOMMARIO: 1. Nella prospettiva di “globalizzazioni” ed evoluzioni tecnologiche emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari. – 2. Due contrapposte visioni della fiscalità. – 3. La capacità contributiva nel giudizio sulla legittimità della norma tributaria. – 4. Se la “possibilità di pagare” possa essere identificata con la capacità contributiva ed assunta come limite oggettivo nel giudizio sulla legittimità di qualsiasi tributo. – 5. Le nozioni di capacità contribu-

* Professore emerito di Diritto tributario presso l’Università “La Sapienza” di Roma.

tiva effettivamente utilizzate come parametri nella valutazione della legittimità dei tributi. – 6. “Nuove ricchezze” ed innovazioni nel sistema tributario.

1. *Nella prospettiva di “globalizzazioni” ed evoluzioni tecnologiche emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari*

Devo innanzi tutto ringraziare enti e persone che hanno organizzato questo convegno, proponendo un raffronto fra innovazioni, a tutti i livelli, della fiscalità e principi fondati sul dettato costituzionale ma elaborati in decenni di dibattito dottrinale e di interventi della Corte costituzionale.

È indubbio, infatti, che, negli ultimi anni, si sono moltiplicate iniziative e discussioni circa l’opportunità, o la necessità, di interventi normativi volti ad identificare e definire “nuovi” indici di capacità contributiva, o nuovi profili di rilevanza di indici già noti, sia progettando tributi anch’essi “nuovi”, sia utilizzando, in tutto od in parte, strutture e discipline di istituti già noti.

A fronte di assetti di mercato sempre più complessi, condizionati da concentrazioni mono od oligopolistiche a livello ormai globale, riemergono, invero, con sempre maggiore frequenza, forme di imposizione di “sovraredditi” od “extraprofitti” che (oltre alla sostanziale insussistenza di tratti di progressività nella disciplina dei più rilevanti redditi d’impresa) evidenziano l’inadeguatezza, a questi fini, della tradizionale struttura delle imposte sul reddito e tendono, in definitiva, a collocarsi in aree diverse del sistema tributario.

D’altra parte, la percezione di possibili criticità nella tradizionale disciplina dei redditi d’impresa sotto il profilo della non sempre immediata disponibilità dei risultati economici dell’attività ha sollecitato proposte innovative per dare maggior peso, nella determinazione dell’imponibile, ai “flussi di cassa” ovvero per riformulare totalmente la definizione del presupposto, eventualmente sotto nuove denominazioni, come quella di “reddito liquido”. Anche queste iniziative, seppure non concretate in progetti di atti normativi sufficientemente elaborati nel dibattito tecnico e politico, sono indice della tensione cui sono sottoposte, nella valutazione dell’effettività nell’attuale contesto economico, politico e sociale, le più risalenti nozioni degli indici di capacità contributiva che caratterizzano il nostro sistema tributario e quello degli stati con i quali abbiamo maggiori rapporti economici.

Problemi ancor più impellenti sembrano però prospettati dall’impetuosa evoluzione della c.d. “globalizzazione” dei mercati nei quali emergono operatori economici anch’essi “globali”, in grado di organizzare le proprie attività senza stabilire i tradizionali contatti territoriali che giustificano l’operatività dei sistemi tributari con aliquote più elevate dell’imposta sui redditi. Per tentare di porre rimedio a questi fenomeni si è proposto di prendere in considerazione nuovi aspetti e caratteri delle singole attività produttive approssimativamente sintetizzati nelle formule della “produzione del valore” e delle sue “catene”. Le analisi condotte

a livello europeo non sembrano però giunte ad individuare nuovi criteri di misurazione dei risultati delle attività economiche, ma solo a suggerire criteri per il riparto fra i diversi ordinamenti tributari del gettito di un'imposta sul reddito, identificato, in linea di massima, secondo definizioni già note (ma con l'irrisolto problema dell'insussistenza di una base imponibile comune). Ad un risultato sostanzialmente analogo sembra mirare la difficile trattativa, tuttora in corso anche per la definizione di parametri e criteri di riparto, relativa alla c.d. "*minimum tax*".

L'evoluzione tecnologica, che ha aperto l'infinito spazio della "rete" allo svolgimento di sempre più numerose e rilevanti attività economiche, ha riproposto il medesimo problema con riferimento a mercati ugualmente "globali", ma tecnicamente ancor meno idonei a far emergere contatti "territoriali". I tentativi di reazione a questi fenomeni si sono rivolti dapprima alla disciplina delle imposte sui consumi, con adeguamenti delle disposizioni relative alla territorialità, ma si è anche giunti a formulare la disciplina di tributi nuovi (designati come "*web tax*"), che utilizzano una struttura forse riconducibile all'imposta monofase sui consumi, identificandone il presupposto con la prestazione (al consumatore?) di taluni servizi completamente informatizzati. Si è altresì ipotizzato di collegare nuovi prelievi fiscali a specifici misuratori delle attività svolte sul web (si è parlato di "*bit tax*") od anche a risultati delle attività stesse qualificabili, almeno ad un certo livello di organizzazione, come veri e propri beni patrimonialmente rilevanti (i c.d. "*big data*") ed, in tal caso, parrebbe riemergere lo schema dell'imposta sulla produzione.

Infine, la presa di coscienza delle esternalità negative per l'ambiente delle attività umane si risolve anche nella progettazione di nuove forme di imposizione fiscale. Ciò è in parte già avvenuto con l'applicazione ai risultati di attività od a beni in sé pregiudizievole per l'ambiente di tributi assimilabili per struttura e disciplina a quelli già esistenti (ad es., nel settore dei dazi unionali, ma anche nel diritto tributario italiano con l'istituzione di "*sugar tax*" e "*plastic tax*", tuttavia mai effettivamente applicate). Più nettamente si distaccano dai prelievi tributari già noti le ipotesi di prestazioni imposte per il solo fatto dell'introduzione nell'ambiente di sostanze inquinanti (si pensi al contributo per il conferimento in discarica o l'ormai abolito prelievo per le immissioni inquinanti) per i quali già si è prospettata una ricostruzione teorica volta ad escluderli dalla categoria dei tributi in ragione della funzione sostanzialmente indennitaria che si ritiene di dedurre dalla formula "chi inquina paga".

Il moltiplicarsi di proposte innovative nel settore delle contribuzioni imposte ai privati è in parte giustificato dall'esigenza, sia pure non da tutti condivisa, di giungere alla completa progettazione di un vero e proprio sistema tributario dell'UE. L'opportunità di evitare, o comunque limitare, duplicazioni fra gli istituti fiscali dei diversi livelli di governo dà sicuramente un ulteriore impulso alla ricerca di soluzioni alternative in materia di diretto concorso dei consociati alle necessità finanziarie dell'Unione.

Va detto però che, a fronte della ricchezza di spunti propositivi e dell'ampio

dibattito in materia, le innovazioni normative effettivamente entrate in vigore e tuttora operanti, nel nostro ordinamento o nel diritto dell'Unione, sono piuttosto limitate.

Alla scarsità dei risultati concorre sicuramente un fattore connaturato alle caratteristiche strutturali degli istituti della fiscalità: ogni proposta innovativa (anche se meramente riduttiva del prelievo, per gli inevitabili effetti redistributivi) evidenzia interessi di classi, categorie, gruppi e loro enti esponenziali pregiudicati dal cambiamento ed attiva obiezioni, critiche, opposizioni che, a livello tecnico o nel dibattito politico, ostacolano l'innovazione. D'altra parte, laddove si tratti di istituire tributi "unionali", l'opposizione può provenire, con ancor maggiore efficacia, da singoli stati, partiti politici o movimenti di opinione ostili all'accentuarsi delle caratteristiche "federali" dell'Unione, conseguenza necessaria della nascita di un vero e proprio sistema tributario della stessa.

Una parte delle difficoltà in cui incorrono la costruzione e la regolamentazione di istituti tributari "nuovi" o la significativa modifica di quelli esistenti deriva però dalla sostanziale incertezza circa la natura giuridica e la collocazione sistematica delle innovazioni prospettate, il loro rapporto con i principi costituzionali ed eurounitari, gli eventuali limiti e le esigenze di coordinamento che tali principi comportano.

È quindi alle nozioni fondamentali ed alle categorie strutturali della fiscalità che si deve fare riferimento per inquadrare e valutare gli esiti di un processo evolutivo tuttora in corso e non del tutto evidente nelle prospettive future. A tal fine, si deve però tenere presente, come ha già rilevato il prof. Antonini, che la ricostruzione sistematica della fiscalità è fortemente condizionata da due concezioni di fondo, tra loro difficilmente conciliabili, cui è necessario preliminarmente fare cenno.

2. Due contrapposte visioni della fiscalità

Secondo una prima concezione, risalente all'ideologia dello stato assoluto, l'identificazione di natura e funzione del tributo è ancora condizionata dalla sua originaria qualificazione come "manifestazione di sovranità". L'imposizione fiscale, nell'intera sua vicenda attuativa, si configura, in quest'ottica, come espressione di un potere originariamente illimitato, spettante allo stato apparato e funzionalmente ordinato alla sua sussistenza. La graduale affermazione dei principi dello stato di diritto non sembra aver superato questa originaria visione, che, ancora alla fine del diciannovesimo secolo, riemergeva, sulla scorta di elaborazioni teoriche della riserva di legge risalenti all'esperienza della monarchia costituzionale tedesca, in ricostruzioni del rapporto tributario come relazione di supremazia speciale. La confutazione di queste tesi non sembra aver mai definitivamente escluso l'idea del tributo come relazione fra potere e soggezione, che ancora sopravvive nella mentalità di giuristi, operatori e contribuenti. Infatti, dopo l'entrata in vigore della costituzione repubblicana, la cui portata normativa è, come dirò, del tutto incompatibile