

«Capacità contributiva» e «progressività» alla prova dell'equilibrio di bilancio*

di Camilla Buzzacchi – Professore associato di Istituzioni di diritto pubblico nell'Università di Milano Bicocca

ABSTRACT: The essays examines the juridical framework of the constitutional duty to contribute to the public expenditure and its effective implementation: the analysis of the second aspect is carried out with reference to the Report of the Court of Auditors of 2014, which gives a portrait of serious violation of the Constitution, as the Italian fiscal system presents a high degree of injustices and a very low degree of progressivity. Such a situation is clearly in contradiction with two guarantees provided by the Constitution in order to protect the single taxpayers: the ability to pay and the progressivity, which are sacrificed by a tax collection mechanism whose main purpose is the maximization of revenues.

The system of levies can be made even more burdensome by a recent innovation in the constitutional order: the introduction in 2012 of the golden rule of public finance and the prohibition to make use of debt – except for exceptional events – are fiscal rules which could encourage the Government and the Parliament to see taxation as the main source of financial means in order to maintain high level of expenditure. So the constitutional reform concerning the State budget could produce the undesirable effect of increasing taxation and using levies not in line with the constitutional position.

SOMMARIO: 1. Premessa e obiettivi della ricerca. – 2. Il dovere di concorrere alle spese pubbliche: inquadramento costituzionale. – 2. 1. Capacità contributiva e progressività. – 3. Gli elementi qualificanti del sistema di imposizione nell'analisi della Corte dei conti: la «mappa della disegualianza». – 4. Le regole sul debito come fonte di espansione della leva tributaria. – 4.1. L'evoluzione del ricorso all'indebitamento. – 4.2. Il debito come valore costituzionale: vincoli per la sua contrazione, obblighi per la sua sostenibilità. – 5. Il rispetto dell'equilibrio attraverso l'imposizione tributaria: il caso della sentenza n. 10/2015. – 6. Conclusioni: il «limite massimo» all'imposizione tributaria nella prospettiva del diritto costituzionale.

1. Premessa e obiettivi della ricerca

Le presenti riflessioni intendono impostare un duplice percorso di analisi rispetto alla tematica della raccolta di risorse finanziarie attraverso l'imposizione tributaria, che può presentare aspetti problematici da quando la Carta costituzionale ha accolto al suo interno vincoli quantitativi alla

* Lavoro sottoposto a referaggio secondo le Linee guida della Rivista.

legge di bilancio. Il principio dell'equilibrio tra spese e entrate¹, ora sancito dall'art. 81 novellato nel 2012, rappresenta infatti una novità di significativa portata, dal momento che determina un parametro quantitativo che – benché operante con modalità non tanto rigide quanto sarebbe avvenuto se invece la disposizione si fosse allineata alla categoria del “pareggio” indicata dal Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la *governance* nell'Unione economica e monetaria del 2012 – è suscettibile di riflettersi su alcune altre funzioni pubbliche che, dalla fissazione di uno specifico valore di impegno degli apparati pubblici in relazione alle entrate ed alle spese, possono risultare condizionate.

La dottrina costituzionalistica si è ampiamente occupata dei condizionamenti che questo vincolo quantitativo produce principalmente nei confronti delle decisioni di spesa: e dunque di quelle funzioni pubbliche di «prestazione», volte a soddisfare bisogni delle persone che solo attraverso adeguati mezzi finanziari possono risultare garantiti e soddisfatti. Soprattutto nei confronti della giurisprudenza costituzionale, ampio è l'interesse degli studiosi per il giudizio che il giudice delle leggi ha emesso in merito a decisioni dei legislatori regionali e nazionale riguardanti spese di varia natura che potevano risultare condizionate da risorse finanziarie scarse. Specialmente alcune recenti decisioni – si pensi alle sentt. nn. 275/2016, 264/2012, 70 e 178/2015, ma già la giurisprudenza degli anni Ottanta e Novanta sui diritti finanziariamente condizionati ha posto le basi per tale approccio del bilanciamento tra spesa per diritti e risorse scarse – hanno particolarmente sollecitato la riflessione della letteratura, nel momento in cui hanno prospettato la possibilità di un'alternativa tra il principio costituzionale dell'equilibrio finanziario e diversi principi costituzionali volti a garantire diritti il cui godimento implica decisioni di spesa².

Si vuole ora richiamare l'attenzione sull'altro elemento rispetto al quale l'equilibrio opera, ovvero le decisioni di entrata. È infatti evidente che l'introduzione del parametro quantitativo dell'equilibrio si ripercuote anche sul fronte delle entrate che, esattamente come le uscite, sono oggetto di determinazioni dei molteplici legislatori della Repubblica. L'ipotesi che qui si avanza è quella che la recente riformulazione dell'art. 81 Cost., tanto con riferimento ai saldi di bilancio quanto con riguardo alla leva del debito, possa produrre conseguenze piuttosto problematiche in merito all'applicazione dell'art. 53 Cost., ovvero la disposizione costituzionale che a fini di solidarietà economica richiede ai consociati un concorso alle spese pubbliche che si traduce in prestazioni patrimoniali, che comportano evidentemente un sacrificio personale di rilevante portata. Proprio per questa natura onerosa della prestazione pretesa dall'ordinamento, la sua previsione costituzionale è corredata da garanzie per la figura del contribuente, che appaiono principi difficilmente comprimibili: ma che invece proprio la logica delle nuove categorie economiche istituzionalizzate dall'art. 81 Cost. – l'obbligo dell'equilibrio e il divieto di indebitamento – sembra esporre a pressioni difficilmente arginabili.

Se dunque è al versante delle entrate che si vuole rivolgere l'analisi, la fonte che è costituzionalmente chiamata ad alimentare le finanze pubbliche è quella di natura tributaria. Ad essa si affiancano altri canali di reperimento delle risorse, e primariamente proprio quello del debito. La questione che si vuole qui affrontare è se tra le due fonti di entrata sussista una sorta di

¹ La letteratura in tema è ormai assai ampia, per cui pare ragionevole fare riferimento solo alla voce enciclopedica che ha dato l'inquadramento al nuovo paradigma: A. BRANCASI, *Bilancio (equilibrio di)*, in *Enc. dir.*, Annali, VII, Giuffrè, Milano, 2014, 167 ss.

² Si vedano le riflessioni di F. PALLANTE, *Dai vincoli di bilancio ai vincoli al bilancio (in occasione di Corte costituzionale, sentenza n. 275 del 2016)*, in *Giur. cost.*, 2016, 6, che hanno il merito di fare un riepilogo ed il punto di questo bilanciamento particolare.

‘alternatività’ se non addirittura di ‘conflittualità’, nel senso che il ricorso ad una implichi la possibilità di non ricorrere all’altra; ma altresì nel senso che la non utilizzabilità dell’una comporti obbligatoriamente il ricorso all’altra. Espresso diversamente, si vuole qui ragionare circa il fatto che il ricorso all’imposizione tributaria e quello all’indebitamento sui mercati finanziari non siano modalità di reperimento di risorse illimitatamente attivabili, ma al contrario incontrino vincoli precisi, che fanno sì che nessuno dei due possa essere spinto oltre una certa soglia. In particolare ci si intende ora interrogare su quale vada considerata la soglia accettabile per la raccolta di liquidità tramite il prelievo fiscale, e la valutazione dell’accettabilità di questa raccolta non può che realizzarsi in conformità con le regole poste a livello costituzionale.

Tali regole sono evidentemente coerenti rispetto alle finalità che devono essere proprie della funzione fiscale: e tali finalità non possono che essere rinvenute anzitutto in riferimento all’art. 53 Cost., ma anche con riguardo ad alcune altre disposizioni costituzionali, che in una prospettiva sistematica definiscono il perimetro e la funzione del meccanismo di prelievo delle risorse finanziarie. A partire dal disegno costituzionale occorre pertanto definire il ruolo che in esso svolge il concorso dei soggetti alle spese pubbliche, per poi verificare se effettivamente il funzionamento del nostro sistema tributario è conforme alle direttive costituzionali.

Un ulteriore ragionamento può poi essere svolto in relazione all’utilizzo dell’altra fonte di approvvigionamento di risorse, ovvero il debito pubblico. Le regole in tema di bilancio pubblico, oggetto negli ultimi anni di interventi normativi a livello interno ed europeo, potrebbero porre la questione del prelievo tributario in una prospettiva nuova, ed in particolare non suscettibile di ridimensionamento, ma piuttosto di espansione. Specificamente la revisione costituzionale del 2012, che ha riguardato gli artt. 81, 97, 117 e 119, potrebbe spingere il decisore politico a raccogliere risorse finanziarie attraverso l’imposizione piuttosto che tramite altri canali, principalmente quello dell’indebitamento. La recente tendenza ad individuare nel ricorso ai mercati finanziari una fonte di finanziamento di carattere eccezionale e straordinario può far immaginare che si prospetti, per il futuro, un crescente affidamento sulle risorse fiscali: e ciò potrebbe costituire un fenomeno di erronea applicazione dell’art. 53 Cost., che chiede sì un concorso dei consociati alle spese pubbliche, ma all’interno di un sistema di garanzie che non deve essere forzato.

Il percorso che si intende seguire è pertanto anzitutto quello della presentazione del quadro costituzionale relativo alle disposizioni che definiscono la funzione fiscale; e secondariamente quello della definizione delle *fiscal rules* che vincolano la decisione pubblica di bilancio nel quadro europeo e nazionale. Ma in merito alla funzione fiscale, oltre alla definizione della cornice costituzionale, risulta utile attingere anche all’analisi dell’effettiva applicazione della medesima, a cui provvede l’organo di controllo contabile – la Corte dei conti – i cui referti permettono di comprendere quali distorsioni il sistema attualmente presenti: distorsioni che rappresentano un allontanamento, se non una vera e propria violazione del disposto costituzionale. A fronte delle risultanze relative alla duplice prospettiva si potrà esprimere una valutazione in merito alle aspettative che sorreggono la tematica del «limite» all’imposizione tributaria: tematica ripetutamente affrontata soprattutto dagli scienziati del diritto tributario, che ripetutamente hanno invocato la fissazione di una soglia «massima» per tale limite; ma che nella prospettiva del diritto costituzionale non può che parametrarsi alla disposizione che prevede il dovere di concorrere alle spese dello Stato.

2. *Il dovere di concorrere alle spese pubbliche: inquadramento costituzionale*

La lettura dell'art. 53 Cost.³ che il diritto costituzionale fa propria è il portato di un'operazione interpretativa sistematica⁴, che non si fonda semplicemente sul dettato della singola disposizione, ma sulle scelte di fondo della Carta costituzionale, il cui disegno e progetto per l'intera comunità dei consociati richiede anche la presenza e l'operare della previsione in esame.

Tale disposizione richiede anzitutto a «tutti» coloro che appartengono alla comunità statale di concorrere ai carichi pubblici, configurandosi così quale criterio di riparto. Ma soprattutto proietta il dovere tributario nella prospettiva della solidarietà⁵, in virtù dell'implicazione finalistica del concetto costituzionale di dovere tributario, che si può dire legato per una specifica funzionalità strutturale alla realizzazione, diretta o indiretta, del principio di redistribuzione del reddito⁶.

La prestazione in esame viene annoverata tra i doveri inderogabili il cui adempimento l'art. 2 Cost. richiede agli individui per assolvere al debito di solidarietà politica, economica e sociale che è condizione necessaria ed irrinunciabile al fine del pieno sviluppo della personalità di tutti i consociati. Vi è dunque una giustificazione «comunitaria» del dovere tributario⁷, che si fonda sul legame che la Costituzione italiana presuppone esistere tra persona e comunità, cosicché il tratto rilevante di tale dovere non è da rintracciare nella qualificazione e nella posizione del contribuente, ma piuttosto nel concetto e nel momento del «riparto», ovvero nell'esigenza di una distribuzione tra tutti gli appartenenti alla collettività degli oneri che discendono dall'interesse comune. La rilevanza della dimensione comunitaria determina poi una maggiore enfasi, più che sul «tributo», sulla nozione di «sistema tributario»: quest'ultimo è «uno e unitario» e dovrebbe dunque essere orientato ad assolvere ad una funzione solidaristica e di redistribuzione della ricchezza su base individuale.

L'interesse fiscale non è dunque tanto la sommatoria degli interessi individuali, protetti e promossi da misure fiscali che rappresentano i costi di servizi erogati, ma va piuttosto ad inserirsi nel contesto dell'insieme dei valori che costituiscono il complesso tessuto costituzionale: in particolare va ad rapportarsi con il principio di eguaglianza, con il principio di capacità

³ Sia consentito rinviare a C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2011, 2 ss., dove la portata della disposizione in esame è stato oggetto di più ampio studio.

⁴ Di cui va dato merito alla giurisprudenza e alla dottrina. In particolare, per questa seconda, cfr. BORIA, *Art. 53*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, UTET, Torino, 2006, 1055.

⁵ L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996, 182; G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1967, 358. E. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2006, 14, ricorda come già il Codice di Camaldoli avesse configurato il tributo come strumento con funzioni di giustizia sociale; e ancora in *Diritto tributario e principi costituzionali*, in ID., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., 45, richiama le categorie concettuali evidenziate dalla giurisprudenza costituzionale – dovere tributario, interesse fiscale come interesse della collettività, ragionevolezza della tassazione – che si inseriscono nell'ordine dei valori prefigurato dalle norme costituzionali.

Si veda ancora F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli, Bologna, 1994, 6.

⁶ F. PIZZOLATO, C. BUZZACCHI, *Doveri costituzionali*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, III Agg., vol. II, UTET, Torino, 2008, 334; si veda anche F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, Bologna, 2007, 25, che descrive il dovere contributivo come dovere di solidarietà, a fronte del quale si pone l'esercizio di una potestà legislativa di imposizione a fini di riparto.

⁷ L. ANTONINI, *Dovere tributario*, cit., 158 ss.; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in B. Pezzini, C. Sacchetto (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Giuffrè, Milano, 2005, 20 ss.

contributiva, con le esigenze fondamentali di protezione e di sviluppo della persona e della dignità individuale⁸.

La nozione di *tributo* è pertanto idonea ad andare ben oltre la dimensione prettamente ed esclusivamente fiscale. Se il tributo consiste in una prestazione patrimoniale obbligatoria che è destinata alla copertura della spesa pubblica⁹, tale destinazione è soggetta alle previsioni della legge ed applicata in ragione della capacità contributiva dei soggetti su cui la prestazione grava. Ed essa grava sulla base di quella che altro non è se non una presunzione, ovvero presupponendo che tutti i componenti della collettività siano consumatori dei servizi pubblici generali: mentre le tasse possono essere determinate sulla base della domanda individuale e dell'effettivo consumo, le imposte sono stabilite presumendo che tutti gli individui usufruiscano dei servizi fondamentali ed assumendo il reddito come indice misuratore della domanda di servizi. Ai fini fiscali si affiancano così fini *extrafiscali*, ovvero di politica economica, nel cui raggio di azione ricadono evidentemente molteplici obiettivi, da quello della stabilità a quello del pieno impiego, a quello infine dello sviluppo economico: per fini *extrafiscale* non si può intendere altro, a questa stregua, che la categoria, ancora una volta, della solidarietà, attraverso la quale il concetto di *tributo* passa necessariamente¹⁰.

Il riparto dei carichi pubblici appare pertanto ispirato al principio ed alla prospettiva assiologica dell'eguaglianza sostanziale¹¹. Tale interesse trova giustificazione in un complesso di valori super-individuali che depotenziano la logica negoziale e privatistica a favore di una logica comunitarista: ed è legato da un nesso di strumentalità con i diritti inviolabili della persona e con tutti i diritti sociali¹², rappresentando una condizione necessaria per la realizzazione di un assetto sociale organizzato.

Del resto va ricordato che l'imposta è per l'erario un credito di natura del tutto particolare, perché è un credito di ripartizione¹³, e dunque un credito che si suddivide tra una molteplicità di

⁸ BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2005, 11.

⁹ A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, Napoli, 2007, 89, nonché dello stesso A. la voce *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur.*, Treccani, Roma, 2002, 4, laddove si parla dell'equivalente teoria dell'«ammissibilità»: è «ammesso» che ai fini fiscali si affianchino fini extrafiscali.

¹⁰ A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico*, cit., 90. L'A. aggiunge che scopi fiscali ed extrafiscali non sono mai contrapposti, ma è sempre possibile che convivano nel tributo, rapportandosi secondo un equilibrio che non deve schiacciare né l'uno né l'altro elemento. Anzi, è la stessa categoria della capacità contributiva che consente l'adattamento del fine fiscale a quello extrafiscale, realizzando un effetto di giustizia fiscale che dà adempimento al principio di eguaglianza sostanziale.

Circa i fini extrafiscali delle imposte, nel *Rapporto della Commissione Economica*, cit., 192 ss., si dava per scontata la funzione redistributiva di queste ultime, e ci si interrogava piuttosto sull'opportunità che tale funzione potesse o dovesse essere una funzione specifica o diretta, e dunque orientata verso grandi riforme economiche e sociali.

¹¹ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 63. Si veda inoltre diffusamente A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. Trib.*, 2005, 1, 3 ss., il quale afferma con forza l'essenziale funzione solidaristica e redistributiva del tributo e del sistema tributario nel suo complesso.

Si veda anche M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, Torino, 2016, 30 ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2013, 29 ss.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, 75; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2017, 5.

¹² Sul punto si veda poi il fondamentale contributo di A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, in *Enc. giur.*, XI, Treccani, Roma, 1989, 10 ss.

¹³ E. FALSITTA, G. FALSITTA, *Condoni e sanatorie tributarie*, in S. Cassese, *Dizionario di diritto pubblico*, Giuffrè, Milano, 2006, 1217.

soggetti, tutti ugualmente debitori nei confronti del soggetto «Stato»¹⁴; il quale, a sua volta, non può liberamente disporre di tale credito, e ciò in relazione al fondamento dell'imposizione fiscale, che va ricercato nell'interesse pubblico generale. L'ente creditore non può dunque rinunciare al suo diritto, ma eventualmente modulare la pretesa fiscale con riferimento alla situazione economica reale dei diversi contribuenti: ciò avviene applicandosi il principio della capacità contributiva.

La lettura sistematica dell'obbligazione tributaria rinvia allora anzitutto al principio di eguaglianza sostanziale dell'art. 3 Cost., ma oltre ad esso a quell'insieme di diritti civili e sociali la cui effettiva garanzia è condizione di promozione della persona umana. La funzione fiscale si inquadra nell'ordinamento giuridico in stretto collegamento con quella pluralità di diritti – sia «negativi», quelli civili, che «positivi», quelli sociali – il cui soddisfacimento richiede quale condizione imprescindibile l'acquisizione di risorse da parte dei pubblici poteri¹⁵: diritti che presuppongono prestazioni atte a garantire la variegata sfera di libertà dell'uomo – dalla libertà personale fino alle libertà in sede giudiziaria – nonché diritti che presuppongono prestazioni materiali di varia tipologia – finanziaria piuttosto che nella forma del servizio – in presenza delle quali situazioni individuali di bisogno possono essere rimosse.

Pertanto, se il tributo è indubbiamente una collaborazione coatta del singolo, esso è tuttavia da interpretare in termini di «contribuzione», ovvero di cooperazione insieme agli altri soggetti al fine di raggiungere il risultato solidaristico prefigurato dall'art. 53 Cost. senza che lo stesso singolo acquisisca, peraltro, alcun diritto specifico nei confronti dell'ente a cui conferisce la propria parte di reddito¹⁶. Come è stato osservato «tutto il complesso composto dai principi dello Stato di diritto e da quelli che assistono il dovere tributario, ricostruito come una specificazione del più generale inderogabile dovere di solidarietà (economica politica e sociale) di cui all'art. 2 Cost., acquista un senso compiuto alla luce del “programma della Repubblica”, indicato dall'art. 3, 2° comma, Cost.»: programma di carattere redistributivo che è necessariamente sottoposto alle vicende del ciclo economico¹⁷, sul quale il prelievo fiscale incide significativamente.

¹⁴ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, 55 ss., collega la nozione di imposta come credito di riparto proprio alla concezione «democratica» e «comunitaria» della fiscalità.

¹⁵ Tale potrebbe essere l'approccio della nota teoria di S. HOLMES, CASS R. SUNSTEIN, *Il costo dei diritti*, Il Mulino, Bologna, 2000, i quali affermano, 231 ss. che il fatto che «si debbano pagare le tasse prima che i diritti possano essere protetti in modo affidabile implica che la libertà del singolo dipende dagli sforzi comuni dell'intera collettività»; e ancora che «ogni diritto costringe le pubbliche autorità a imporre tasse e a spendere». Il condizionale pare opportuno ancor più a fronte dell'asserzione che i diritti vadano considerati come «questione di finanza pubblica... finanziati dalla collettività allo scopo di promuovere il benessere generale». In uno studio di diritto costituzionale risulta evidentemente mal impostata una riflessione dei diritti che muova esclusivamente dalle loro implicazioni economiche: la natura «costosa» degli stessi non è solitamente il profilo che il giurista è chiamato a evidenziare. E tuttavia le implicazioni dei diritti in termini di oneri finanziarie sono generalmente riconosciute – si pensi alla giurisprudenza costituzionale in tema di diritti finanziariamente condizionati – e dunque è evidente che tale approccio è assolutamente pertinente rispetto all'oggetto di studio del presente lavoro: con il solo limite di cogliere una sfaccettatura parziale della categoria dei diritti.

¹⁶ G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1995, 24 ss.: la radice linguistica del dovere costituzionale e inderogabile che discende dall'art. 53 Cost. è evidente e significativa nel dimostrare quale sia l'indirizzo, sul piano dei valori tutelati e promossi dall'ordinamento, verso il quale esso si muove.

¹⁷ S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”. La prospettiva del “costituzionalista”*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1380, e l'A. richiama a sua volta C. ESPOSITO, *Eguaglianza e giustizia nell'art. 3 della Costituzione*, in Id., *La Costituzione italiana. Saggi*, Cedam, Padova, 1954.

2. 1. *Capacità contributiva e progressività*

A fronte di tale scenario, votato a finalità solidaristiche ed equitative, la Costituzione indica tuttavia delle garanzie a favore di chi contribuisce, affinché le prestazioni a questi imposte non diventino fonte di un sacrificio eccessivo; e affinché tali prestazioni siano idonee a produrre risultati redistributivi.

La prima garanzia è quella che regola il criterio di distribuzione degli oneri finanziari tra i consociati: il concetto della *capacità contributiva* è volto a tutelare la situazione economica degli individui attraverso una definizione legislativa discrezionale, purché rispettosa del valore dell'eguaglianza, ma più in generale dell'effettiva condizione delle persone e della loro attitudine a concorrere economicamente all'interesse comune¹⁸. È la capacità contributiva, infatti, che distingue tra soggetti chiamati al dovere di solidarietà – e dunque idonei a sopportare l'imposizione tributaria – e soggetti che ad esso possono sottrarsi, in quanto posti in una condizione economica che non legittima un sacrificio di reddito.

La capacità contributiva è dunque la garanzia – per i singoli¹⁹ – che la Carta costituzionale pone a limite dell'interesse generale alla ripartizione tra tutti i consociati delle spese pubbliche: è, con le parole del giudice delle leggi, «l'idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta» (Corte cost. n. 45/1964), tale per cui l'imposizione tributaria non può prescindere da un «indice sicuro ed effettivo di ricchezza» (Corte cost. n. 109/1967)²⁰, la cui funzione è quella di salvaguardare la sfera economica dei singoli nei confronti dell'intervento pubblico di raccolta delle risorse necessarie per la collettività. D'altra parte la Corte costituzionale ha spiegato che la capacità contributiva può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (Corte cost. nn. 156/2001, 111/1997, 21/1996, 143/1995 e 159/1985). In altre parole, essa è la limitazione che la Costituzione vuole operante nei confronti di

¹⁸ Per una ricostruzione storica ampia si rinvia a G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 9, 761 ss.; a ID., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Giuffrè, Milano, 2014; e a E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, 35 ss.; nonché l'intero lavoro di F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993.

La capacità contributiva viene vista come fondamento e legittimazione dell'imposta, che si integra con il principio di eguaglianza quando sia necessario collocarla nella prospettiva dell'interesse della collettività: cfr. A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. giur.*, Treccani Roma, 2002, 4.

A. GIOVANNINI, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1350, ricostruisce la formazione del principio durante i lavori dell'Assemblea costituente, dove il medesimo è stato delineato come criterio fondante la contribuzione obbligatoria per «tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello stato». Il dibattito non è tuttavia riuscito a soffermarsi sulla nozione in sé, dal momento che l'attenzione si è rivolta agli aspetti applicativi, essendo la preoccupazione dominante quella di evitare che l'imposizione colpisse chi possedeva soltanto «un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita».

¹⁹ F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 4, 437. L'A. aggiunge che il valore della persona, che permea l'intero testo costituzionale, si espande evidentemente anche al campo del diritto tributario.

²⁰ S. MANGIAMELI, *Il diritto alla "giusta imposizione"*, cit., 1383, ricostruisce come la capacità contributiva sia nata come una nozione giurisprudenziale, elaborata dalla Cassazione, e assunta successivamente nel contesto costituzionale: e osserva come sempre vivo sia il dibattito tra l'orientamento che la interpreta come un limite al potere impositivo dello Stato e quello che lo interpreta come l'elemento che consente l'intervento impositivo dello Stato per politiche pubbliche tradizionali (difesa, sicurezza, giustizia, ecc.) o per politiche redistributive e per interventi infrastrutturali di carattere generale.

un dovere costituzionale, che non può che essere previsto a beneficio dell'intera collettività²¹, vale a dire in una prospettiva «comunitaria»²².

Intorno a tale concetto – e più precisamente al suo contenuto – il dibattito è stato ampio e complesso, tanto da parte degli studiosi quanto della giurisprudenza, e appunto a quella di carattere costituzionale si è già fatto un accenno. Anzitutto nella nozione di capacità contributiva²³ possono rientrare sia il reddito che il patrimonio che anche i consumi o la spesa²⁴: si tratta di strumenti funzionali alla suddivisione dei carichi di imposta che segnalano una differente attitudine a contribuire. Ma si può accedere anche ad una visione più ampia, capace di cogliere «l'idoneità alla tassazione di molte situazioni di vantaggio tipiche dell'economia e delle società moderne»: così facendo «si può distribuire il peso della tassazione su un'ampia fascia di soggetti e di situazioni»²⁵, andando così oltre il concetto del semplice reddito da lavoro.

La capacità contributiva deve altresì misurarsi in termini di attualità²⁶ e di effettività²⁷: risultando perciò inammissibile una scelta del legislatore che vada ad effettuare il prelievo nei confronti di mezzi economici non più esistenti o inconsistenti, o addirittura fittizi. L'art. 53 rappresenta così una specie di baluardo nei confronti di scelte arbitrarie del legislatore, che non può procedere ad una tassazione priva di collegamento con la realtà²⁸.

Ancora, la capacità contributiva è stata a lungo valutata prevalentemente a partire dalla situazione soggettiva del contribuente: ma in tempi più recenti – ed in particolare a partire dagli anni Ottanta – la Corte costituzionale ha ragionato al contrario secondo una logica di tipo «oggettivo», che tiene in considerazione, oltre alla situazione economica del contribuente, anche la possibilità per lui di operare economicamente sul mercato; si è cominciato infatti a ritenere che, ai

²¹ P. CARETTI, U. DE SIERVO, *Diritto costituzionale e pubblico*, Giappichelli, Torino, 2014, 8, qualificano i doveri come posizioni soggettive di svantaggio previste per la soddisfazione di un interesse di carattere generale.

M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 290, parla di una connotazione sociale del prelievo tributario, che non può considerarsi una questione meramente «privata»: e constata che oltre alla dimensione verticale – quella tra contribuente e Stato – il fenomeno impositivo presenta anche quella orizzontale, tra contribuenti.

²² Sicuramente assai «comunitaria» è la lettura della capacità contributiva di F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 4, 780, che osserva che un individuo è tassabile in quanto «persona sociale», in quanto *homme situé* «componente la comunità anche solo per le sue 'capacitazioni' e 'possibilità', senza che sia necessario assumere la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo quale condizione insuperabile di legittimità della tassazione e, quindi, di limite invalicabile di essa».

²³ La letteratura è di dimensioni rilevanti sull'argomento: oltre ai lavori riportati nelle note 18 e 19, si richiamano qui alcuni contributi assai recenti, che riassumono il percorso dottrinale che si è consolidato nel tempo: M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 30 ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 29 ss.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 75; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, cit., 12 ss.; A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Giappichelli, Torino, 2016, 44.

²⁴ A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, cit., 50; M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 29.

²⁵ M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, cit., 14. L'A. aggiunge che si può così perseguire un'equità complessiva del sistema attraverso la distribuzione dell'onere di contribuzione su indici del benessere tra loro complementari.

²⁶ Il carattere dell'attualità è sancito ormai con chiarezza dalla giurisprudenza costituzionale: cfr. Corte cost. nn. 44/1966; 75/1969; 54/1980; 315/1994.

²⁷ Anche sull'effettività la Corte si è espressa: cfr. le sentt. nn. 167/1976, 42 e 54/1980, 387/1989, 103/1991, 256/1992.

²⁸ M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 33.

fini impositivi, sia rilevante qualunque fatto che esprima forza economica in sé, rivalutandosi così la razionalità e la ragionevolezza delle scelte del legislatore, a cui si aprono ampi spazi per una tassazione che sia coerente e perequata²⁹. Si tratta di un'impostazione più moderna e attenta al fenomeno dell'integrazione dei mercati e dei sistemi fiscali nazionali³⁰: anche sotto questo profilo il contributo fornito dall'interprete costituzionale è stato determinante e decisivo.

Da ultimo va ricordato come, sempre grazie alla riflessione di dottrina e giurisprudenza, si sia pervenuti alla distinzione della capacità contributiva dalla capacità economica³¹: quest'ultima nozione segnala una titolarità di ricchezza, che non necessariamente può dare luogo ad un fenomeno di contribuzione se essa è necessaria per soddisfare bisogni primari della persona³². Di conseguenza si può ritenere che l'art. 53 Cost. vieti di tassare una ricchezza di entità minimale che esprime forza economica, ma non capacità contributiva; e che imponga anche di arrestare l'imposizione quando aliquote molto elevate «scarnificherebbero» interamente o quasi interamente una ricchezza pur suscettibile di testimoniare capacità contributiva³³. Si deve qui tenere conto del consistente dibattito che si è sviluppato intorno ai concetti di «limite» che può essere inferiore o, al contrario, superiore. Rinviando alle conclusioni qualche considerazione sul limite superiore, su quello che si indica come «inferiore» va detto che è stato oggetto di forte dibattito – e non solo nell'ordinamento italiano³⁴ – ed è stato tradotto in termini di «minimo vitale»³⁵: concetto che è stato elaborato per erigere una protezione a favore di quei soggetti la cui capacità economica è da destinare alla loro sopravvivenza, e che non può sicuramente diventare presupposto per una partecipazione dei consociati alle spese pubbliche.

Quanto alla seconda garanzia – quella della *progressività*³⁶ – la scelta compiuta in Assemblea costituente è stata a favore di un principio sufficientemente generico da lasciare al legislatore un'ampissima discrezionalità, determinando tra l'altro anche una netta delimitazione dell'ambito del giudizio di legittimità costituzionale, posto che difficilmente le scelte parlamentari possono essere sindacate per insoddisfacente attuazione di tale regola costituzionale³⁷. Il criterio indicato dall'art. 53 Cost. è volutamente indirizzato a ripercuotersi sull'intero sistema tributario,

²⁹ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 57.

³⁰ F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 29 ss.

³¹ Si rinvia a RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, 56.

³² M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 40 ss.

³³ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il limite quantitativo*, cit., 1350; e L. ANTONINI, *Dovere tributario*, cit., 347 ss.

³⁴ Si veda l'analisi della giurisprudenza costituzionale tedesca in L. ANTONINI, *Dovere tributario*, cit., ultimo capitolo.

³⁵ M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 39 ss. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 54, distingue altresì tra la teoria del limite assoluto e quella del limite relativo: quest'ultima permetterebbe all'art. 53 Cost. di dispiegare le sue potenzialità redistributive, risultato che invece non è assicurato se la disposizione viene letta a tutela dei diritti proprietari.

³⁶ Si veda la ricostruzione storica di A. GIOVANNINI, *Il limite quantitativo*, cit., 1347 ss., che a sua volta rinvia a V. VISCO, *Il futuro (e il passato) del principio di progressività delle imposte*, in *Centro per la riforma dello Stato*, in <http://www.centroriformastato.it/il-futuro-e-il-passato-del-principio-di-progressivita-delle-imposte>, 2013.

³⁷ R. SCHIAVOLIN, *Il principio di «progressività del sistema tributario»*, in C. Berliri, L. Perrone (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, 152, osserva come il criterio non sia direttamente riferibile né ad aliquote né a singoli prelievi, che quindi non potranno essere censurati per la mancata configurazione in senso progressivo.

connotandolo in termini di giustizia sostanziale³⁸ nella sua comprensività, ma non certo in ogni sua singola componente: esso è infatti «criterio di giustizia della tassazione fondato sulla ricerca di un'effettiva eguaglianza del sacrificio dei contribuenti più abbienti, rispetto a quelli meno ricchi»³⁹.

Le prime interpretazioni della disposizione sono andate nel senso di attribuirle valore eminentemente

programmatico, e in alcun modo precettivo: ma gradualmente la dottrina – costituzionalistica e tributaristica – ha avuto modo di confrontarsi con tale categoria, approdando a conclusioni assai significative che qui si ricostruiscono. Essa è stata qualificata in guisa di cardine dell'equità tributaria, inteso come eguaglianza nella distribuzione verticale degli oneri e, quindi, come strumento della riduzione delle differenze tra le situazioni di ciascun consociato⁴⁰; esprime pertanto un concetto relazionale o di rapporto tra situazioni oggettive che deve condurre a risultati tali per cui all'esito dell'imposizione la forbice preesistente tra contribuenti più agiati e quelli più in difficoltà sia sì ridotta, ma in misura modulare⁴¹. Con ciò si intende che l'obiettivo della progressività non è sicuramente l'appiattimento verso il basso di situazioni originariamente diverse, una sorta di azzeramento delle «diseguaglianze legittime» della ricchezza di partenza, intesa come quella capacità contributiva in senso ampio su cui si è già compiuta qualche necessaria considerazione: le c.d. differenze degli averi sono da conservare, purché frutto del lavoro, secondo la formulazione che discende dal fondamentale art. 1 dalla Costituzione⁴², e comunque da modulare attraverso una tassazione che possa conservare tale differenza degli averi in misura meno che proporzionale. Da un lato la progressività può dunque assurgere anche a presidio dei diritti dell'individuo, tanto di quei soggetti che meno hanno e che attraverso essa possono migliorare la propria posizione; quanto di altri soggetti in posizione più favorevole, il ridimensionamento della quale si conforma al criterio della progressività e non rischia di essere totale. Ma soprattutto la progressività si pone come regola informatrice del sistema⁴³, in un'ottica solidaristica, egualitaria e teleologica propria – come autorevole dottrina ha segnalato – dei sistemi improntati al moderno costituzionalismo partecipativo: «non può dubitarsi che il prelievo tributario, se distribuito ragionevolmente, è uno, forse il più duttile ed appropriato, degli strumenti per superare le sempre più gravi disuguaglianze derivanti dalle maggiori o minori disponibilità dei beni della vita (sia

³⁸ R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto pubblico*, Giappichelli, Torino, 2010, 469, parlano di una «doppia anima» dell'art. 53 Cost.: «la regola che proporziona i tributi alla capacità contributiva rispecchia il *principio di eguaglianza formale*, mentre la regola della *progressività* è ispirata da esigenze di *eguaglianza sostanziale*».

³⁹ R. SCHIAVOLIN, *Il principio di «progressività del sistema tributario»*, cit., 160. Rispetto a questo criterio la dottrina si è mostrata incline a riconoscerne una valenza più circoscritta: sia consentito rinviare a C. BUZZACCHI in F. Pizzolato, C. Buzzacchi, *Doveri costituzionali*, cit., 336. Si vedano inoltre le discussioni in Assemblea costituente intorno a tale principio nel dibattito del 23 maggio 1947: la formulazione di tale norma, recettiva del principio di progressività, si deve soprattutto all'onorevole cattolico Salvatore Scoca.

⁴⁰ F. GALLO, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2013, 4, 338 ss.

⁴¹ R. SCHIAVOLIN, *Il principio di «progressività del sistema tributario»*, cit., 161, prefigura una «progressività moderata, distribuita con equilibrio tra i vari indici di capacità contributiva, applicata in modo perequato a tutti i presupposti dello stesso tipo».

⁴² G. ZAGREBELSKY, *Fondata sul lavoro*, Einaudi, Torino, 2013, *passim*.

⁴³ A. GIOVANNINI, *Il limite quantitativo*, cit., 1347. L'A. aggiunge che la progressività va considerata come una «cerniera tra limite massimo alla tassazione, libertà, solidarietà ed uguaglianza», e in tale funzione egli ritiene che risieda un vero e proprio diritto, che qualifica come «diritto al rispetto del limite massimo al prelievo». Va altresì aggiunto che l'A., con un approccio tipico della scienza tributaristica, è consapevole che le sue posizioni sono molto distanti da quella della giurisprudenza costituzionale, che non riferisce la progressività a situazioni giuridiche di singoli, ma al sistema nella sua comprensività.

patrimoniali che non), realizzare i valori solidaristici e promuovere, in definitiva, la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità (...) Esso è soprattutto lo strumento che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela, appunto, dei diritti sociali»⁴⁴.

Va osservato che la Corte costituzionale non è stata esageratamente coraggiosa su questo terreno, ricorrendo eccessivamente all'argomento della discrezionalità del legislatore per sottrarsi ad un effettivo sindacato volto a verificare il rispetto del criterio della progressività: la discrezionalità legislativa è stata dilatata nella sua massima misura, facendo sì che la progressività continui a rimanere un imperativo di cui è difficile identificare il contenuto.

Fin dalla prima pronuncia a riguardo, la Corte ha chiarito come il principio in esame riguardi il sistema tributario in genere, e non i singoli tributi (Corte cost. n. 12/1960, poi confermato in Corte cost. nn. 159/1985, 263/1994, 143/1995, 102/2008); per aggiungere successivamente che tale precetto costituzionale ha un fine politico-sociale, che potrà essere attuato ricorrendo di preferenza a tipi di tributi che consentano di far gravare maggiormente il carico sui redditi personali più elevati e rendano quindi la partecipazione di ciascuno alle spese pubbliche adeguata alla capacità contributiva individuale (Corte cost. n. 128/1966). L'ampia portata del principio arriva a riflettersi anche nei confronti delle Regioni, che a tale criterio informatore del sistema devono conformarsi (Corte cost. n. 2/2006), benché non vincolate a riprodurre fedelmente gli scaglioni definiti dallo Stato (Corte cost. n. 8/2014).

Ma alcune pronunce dichiarano più espressamente la funzionalità redistributiva e solidaristica del principio in esame. L'ord. n. 341/2000, poi ripresa dalla decisione n. 223/2012, afferma che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)»; e la sent. n. 155/2001 qualifica il sistema tributario come «sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale». Dunque da un lato è irrinunciabile l'esigenza di creare un sistema complessivamente progressivo, che tuttavia dovrà tener conto di molteplici esigenze: quelle di equità anzitutto, ma secondariamente anche quelle di gettito e di politica economica e fiscale. D'altro canto, però, la logica della progressività è tanto ispirata all'equità quanto di difficile attuazione, e non garantisce – se non ragionando solo in astratto – che si evitino radicalmente sperequazioni e ingiustizia. Essa richiede un continuo lavoro di monitoraggio e di analisi della finanza pubblica, per comprendere le complesse interazioni tra redditi di diversa natura, inflazione, incentivi al lavoro, forme di remunerazione in servizi, nonché altre variabili, sulle quali aliquote progressive non possono incidere e che determinano comunemente situazioni reddituali ben diverse⁴⁵.

⁴⁴ Vedi F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 291.

⁴⁵ Si veda l'analisi puntuale di G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli, Torino, 1995, svolta nell'intero cap. IV.

Per riassumere il punto relativo a tale complessa disposizione costituzionale, un ordinamento che riconosce il principio di eguaglianza sostanziale non può non ispirarsi al criterio della progressività dell'imposizione; e tuttavia va anche sottolineata la necessità di un'applicazione di tale meccanismo di prelievo che tenga debito conto dei molteplici fattori che incidono sulla ricchezza degli individui.

Si impone ora la verifica dell'effettiva equità della ripartizione del carico tributario alla luce delle scelte del decisore politico.

3. *Gli elementi qualificanti del sistema di imposizione nell'analisi della Corte dei conti: la «mappa della diseguaglianza»*

La realtà del nostro ordinamento pare non essere conforme al modello che si è qui indicato: il sistema di imposizione attualmente applicato contraddice pesantemente tali premesse e si dimostra piuttosto contrassegnato da insoddisfacente equità e progressività.

L'affermazione trova precisa e dettagliata conferma nel *Rapporto 2014 sul coordinamento della finanza pubblica* della Corte dei conti⁴⁶, nel quale si procede ad un'attenta analisi delle varie componenti del prelievo fiscale e si perviene a conclusioni sconcertanti se non anche preoccupanti. Pare significativo attingere testualmente alle analisi ed alle considerazioni riportate in tale documento – e che le più recenti edizioni del *Rapporto* non sviluppano – che rappresentano la situazione in maniera significativa: l'approccio è inevitabilmente assai tecnico, ma pare evidente che non si possa valutare il rispetto da parte del sistema tributario italiano dei principi della capacità contributiva e della progressività se non confrontandosi con grandezze numeriche.

L'Irpef viene qualificata un'«arma spuntata» sulla base dei seguenti dati: *«L'Irpef, con 41 milioni di contribuenti e con un gettito pari al 36 per cento dell'insieme delle entrate tributarie, contribuisce significativamente a dare un contenuto ai due problemi che caratterizzano il sistema tributario del nostro paese: un prelievo elevato, con pesanti ricadute sul costo del lavoro e sugli equilibri del sistema produttivo; un prelievo mal distribuito, che sottolinea una penalizzante divaricazione fra il paese reale e il paese fiscale».*

Tali esiti vengono dichiarati *«limiti denunciati dalla nostra principale imposta nell'assolvere alle responsabilità a essa affidate»*, a cui si aggiungono quelle che sono considerate le «spine» dell'imposta: l'evasione e l'erosione. Nel *Rapporto* si afferma che nel primo caso *«il confronto internazionale continua a penalizzarci, anche a causa dell'intreccio fra evasione, corruzione ed economia sommersa. Ma, anche restando nei confini del sistema paese occorre prendere atto delle non confortanti evidenze che emergono, soprattutto sotto il profilo distributivo, dalle dichiarazioni dei redditi presentate dai contribuenti».*

E quanto all'erosione, si osserva che *«più delle dimensioni effettive del fenomeno delle “spese fiscali” (ampiamente diffuso nella realtà internazionale), spingono ad una riflessione le ragioni che ne sono all'origine: da quelle che riflettono in modo trasparente il ruolo redistributivo affidato all'Irpef, a quelle che sono espressione di meno trasparenti “fughe dalla progressività”, nel tentativo di trovare a livello settoriale una “scorciatoia” rispetto ai ritardi di una riforma intonata alla riduzione della pressione fiscale».*

Il *Rapporto* constata poi che fra i limiti sopravvenuti all'operatività dell'Irpef va annoverato in particolare l'intreccio crescente con le addizionali destinate al finanziamento di Comuni e Regioni.

⁴⁶ Per la parte che segue si attinge ripetutamente al *Rapporto*, 51 ss.

Il fenomeno si presenta in crescente espansione, ed è associato ad un'incontrollata diversificazione territoriale, finendo per impattare sull'imposta «madre» alterandone l'incidenza e distorcendo ancor più gli equilibri distributivi. La magistratura contabile denuncia che a risentire di tale intreccio, oltre ai contribuenti, è la stessa politica fiscale *«che, da un lato, vede ristretta l'area entro cui esercitare i propri obiettivi redistributivi e di gettito e, dall'altro, deve confrontarsi con scelte non sempre in sintonia effettuate da parte degli enti territoriali»*.

Vi sono poi veri e propri limiti specifici all'impiego dell'Irpef come strumento di governo della fiscalità.

L'assetto normativo che disciplina l'imposta presenta anzitutto il limite della modesta praticabilità di interventi selettivi basati sulle aliquote (destinati, data la struttura per scaglioni, a ripercuotersi sui più disparati livelli di reddito); e secondariamente la questione delle detrazioni d'imposta, in larga parte vanificate dal fenomeno dell'incapienza, frena e distorce l'efficacia di politiche redistributive. Ma il terzo limite è quello più preoccupante, *«identificabile in una sorta di vincolo sociologico e di psicologia sociale a modificare la struttura dell'Irpef: la riluttanza del decisore politico ad assumere decisioni di natura tributaria in una prospettiva che non si configuri come uno sgravio generalizzato. Accade così che scelte selettive, rientranti nell'ambito proprio e naturale della funzione della nostra principale imposta, siano affidate a strumenti "surrogati" ed improvvisati: dai "prelievi di solidarietà" (per livello o per tipologia di reddito), ai "bonus", ai tagli retributivi tout court»*.

Quanto poi ai profili della distribuzione e della redistribuzione, il *Rapporto* riconosce che la realtà del sistema italiano è contrassegnata da *«pronunciate diseguaglianze distributive, sia dal lato del reddito che da quello della ricchezza»*, e appoggia tale affermazione sui dati che qui si riportano.

Fra la metà degli anni Ottanta e la fine del primo decennio del Duemila si osserva che il reddito reale disponibile del 10 per cento più ricco della popolazione italiana è cresciuto ad un tasso 5,5 volte più alto di quello relativo ai redditi dei più poveri (1,1 per cento contro lo 0,2 per cento). Si constata che tra i paesi dell'area Ocse, solo la Germania e la Svezia hanno registrato un divario più elevato; e, per rimanere ad un confronto tra il nostro ordinamento e i Paesi ad esso omogenei, un'altra grandezza significativa è quella della disuguaglianza nella distribuzione dei redditi: essa è aumentata di circa il 10 per cento nella media dell'area Ocse (con l'indice di concentrazione di Gini passato da 0,28 a 0,31) a fronte di oltre il 16 per cento nel caso dell'Italia (indice cresciuto da 0,30 a 0,35).

La comparazione verso lo scenario internazionale rivela infine che la quota della ricchezza netta mondiale detenuta dalle famiglie italiane sarebbe pari a circa il 4,9 per cento, dato assai significativo se si considera che la quota italiana del Pil è meno del 3 per cento e quella della popolazione è meno dell'1 per cento rispetto al pianeta. Ancora, in Italia c'è il 7,4 per cento di coloro che, nel mondo, hanno una ricchezza superiore a 100 mila dollari e di quelli che si collocano oltre 1 milione di dollari (e nel *Rapporto* si segnala che Germania, Regno Unito e Francia ci precedono); l'1 per cento più ricco delle famiglie italiane detiene una quota di ricchezza (14,8 per cento della ricchezza complessiva) non lontana da quella detenuta dal 60 per cento delle famiglie più povere (16,5 per cento).

Emerge pertanto quella che il rapporto qualifica una vera e propria «mappa della diseguaglianza», in larga misura prodotta da un prelievo fiscale eccessivo e mal distribuito.

Infatti alla fine del 2013 la pressione fiscale si è commisurata al 43,8 per cento, e questo è un livello di quasi tre punti superiore a quello riscontrabile all'inizio del terzo millennio ed addirittura quasi quattro maggiore rispetto al valore medio degli altri ventisei Paesi dell'Unione (40 per cento,

in riduzione nell'ultimo decennio). Con tale soglia di pressione tributaria l'Italia si colloca nella graduatoria europea in quinta posizione: se all'estero si presenta una tendenza alla flessione, le previsioni ufficiali per il nostro paese annunciano un prelievo in aumento, dal momento che già nel 2014 – data del Rapporto – i primi segnali di un'inversione di tendenza venivano rinviati al 2017-18.

Ma ancora più significativo risulta il divario apprezzabile fra Italia ed Europa con riferimento alla distribuzione del prelievo complessivo. Nel *Rapporto* si osserva che «*l'evidenza delle aliquote implicite gravanti sui principali aggregati macroeconomici segnala, infatti, uno squilibrio fra l'onere a carico dei fattori produttivi e quello sopportato dai consumi e dal patrimonio. L'Italia è al secondo posto quanto a prelievo gravante sui redditi da lavoro (con il 42,3 per cento, sei punti oltre la media europea); al primo posto in quello sui redditi d'impresa (25 per cento, ossia quasi il 50 per cento in più della media UE); al ventiquattresimo posto (con il 17,4 per cento) nel prelievo sui consumi, quasi tre punti in meno rispetto alla UE.*

Per quanto, invece, riguarda il prelievo sugli immobili, la realtà italiana ha subito un repentino mutamento a seguito dell'introduzione dell'IMU: il gettito, tradizionalmente pari, in termini di Pil, alla metà di quello medio UE (1,4 per cento), è pressoché raddoppiato in termini reali, determinando l'omologazione dell'Italia all'Europa.

L'eccesso di prelievo gravante sul fattore lavoro trova conferma nei dati che l'OCSE elabora annualmente con riferimento alla figura tipo del lavoratore dipendente con un reddito pari a quello medio di contabilità nazionale.

Nel 2013, il cuneo fiscale (differenza fra costo del lavoro e retribuzione netta) sul lavoratore senza carichi familiari è risultato nel nostro paese superiore di quasi sei punti rispetto a quello medio dell'area euro, segnando (fenomeno comune solo alla Spagna) un ampliamento rispetto agli inizi del secolo».

E ancora in tema di distribuzione, i dati del *Rapporto* segnalano che il gettito tributario del nostro Paese proviene per i tre quarti da quattro grandi imposte: l'Irpef, l'IVA, l'Ires e l'Irap. Ciò rappresenta un livello di concentrazione aumentato rispetto al 2000, quando era al 70 per cento, ed è essenzialmente dovuto alla dinamica segnata dall'Irpef in grado di giustificare, da sola, quasi il 36 per cento delle entrate tributarie della Pubblica Amministrazione.

La struttura del prelievo appare contraddistinta da una limitata potenzialità redistributiva «*anche a causa di un ridotto perimetro della progressività*». Va infatti considerato che fra le fonti del gettito complessivo delle Amministrazioni pubbliche (752 miliardi) poco meno di un terzo è rappresentato dai contributi sociali, prelievo proporzionale sui redditi da lavoro; e quasi un altro terzo è rappresentato dalle imposte indirette, che certamente non sono ispirate a progressività⁴⁷. E per quanto concerne le imposte sulla ricchezza immobiliare, esse «*risentono di una significativa divaricazione fra il valore del patrimonio abitativo dichiarato ai fini fiscali e la ricchezza immobiliare effettiva*», accentuata dalle distorsioni implicite in un sistema catastale che viene dichiarato 'obsoleto'.

Se dunque la redistribuzione sul versante impositivo è affidata essenzialmente all'Irpef, che rappresenta poco più di un quinto delle entrate complessive della Pubblica Amministrazione, viene da interrogarsi in quale misura il sistema tributario che effettivamente si applica nel nostro ordinamento sia corrispondente al modello costituzionale che si è delineato. I dati di Eurostat,

⁴⁷ Nel Rapporto si osserva che la stessa IVA (15 per cento del gettito totale), se ha un carattere leggermente progressivo rispetto alla spesa, è regressiva rispetto al reddito.

sempre riferiti nel *Rapporto*, attestano che nell'Unione europea l'azione redistributiva operata sulla distribuzione primaria dall'intervento pubblico è riuscita, negli anni recenti, a ridurre di 9 punti la disuguaglianza nella media dei Paesi. A fronte di questo scenario, l'Italia si presenta con una riduzione inferiore a 6 punti e si colloca pertanto agli ultimi posti nella graduatoria complessiva.

Un sistema tributario che produce risultati di questa portata non si può certo dire coerente rispetto al modello costituzionale: parrebbe quasi che non solo il meccanismo del prelievo non sia adeguato rispetto alle finalità che gli sarebbero proprie; ma che addirittura il contribuente vada protetto da distorsioni e mal funzionamenti quali quelli evidenziati, che mettono in luce i limiti di un'architettura impositiva che chiaramente fallisce rispetto agli intenti che il disegno costituzionale le assegnerebbe. Non solo vi è da chiedersi quali limiti si potrebbero imporre per arginare questa tendenza del sistema fiscale ad accentuare le distorsioni nella distribuzione della ricchezza; ma vi è proprio da domandarsi quanto sia un *limite*, sul piano costituzionale, che il suddetto sistema manchi così visibilmente di perseguire gli obiettivi che discendono dalle prescrizioni della Carta.

La prima evidenza che emerge è allora quella di un sistema di prelievo non consono rispetto al dettato costituzionale e rispetto all'aspirazione solidaristica delle regole fondamentali alla base del vincolo comunitario: l'analisi della massimo organo di revisione contabile si allinea così alle valutazioni di gran parte della dottrina tributaristica, e di quella isolata dottrina costituzionalistica che del tema si occupa con attenzione⁴⁸. Sempre più urgente appare una revisione dell'architettura e dell'applicazione della fiscalità, che del resto sembrerebbe essere nelle intenzioni del decisore politico da anni.

Ma oltre a queste disfunzioni, un altro scenario potrebbe incidere sul funzionamento del sistema dei tributi: il limite costituzionale relativo al debito pubblico potrebbe costituire nei prossimi anni la giustificazione per inasprire le entrate fiscali. A questa prospettiva si dedica ora l'attenzione.

4. Le regole sul debito come fonte di espansione della leva tributaria

Il secondo percorso di riflessione si sviluppa a partire dal processo che si è svolto nell'Unione economica e monetaria a partire dal biennio 2011/2012, concernente le regole sui bilanci e sulle decisioni di spesa⁴⁹. Il processo si è concluso a livello interno con l'apprestamento di un

⁴⁸ Si rinvia principalmente a Mario BERTOLISSI che in vari lavori ha segnalato la questione di un sistema impositivo distorto e vessatorio: si rinvia a *"Rivolta fiscale" federalismo riforme istituzionali*, Cedam, Padova, 1997; *Contribuenti e parassiti*, Jovene, Napoli, 2012; *Fiscalità diritti e libertà. Carte storiche e ambiti del diritto*, Jovene, Napoli, 2015.

⁴⁹ Sia consentito rinviare a C. BUZZACCHI, *Bilancio e stabilità. Oltre l'equilibrio finanziario*, Giuffrè, Milano, 2015; a *Spesa pubblica ed indebitamento: le regole dei nuovi artt. 81 e 97 Cost.*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2016, 2, e a *Equilibrio di bilancio versus autonomie e 'Stato sociale'*, in *Amministrare*, 2014, 1. Si veda inoltre G. BIZIOLI, *La disciplina europea della finanza pubblica. Origine, evoluzione e crisi del Patto europeo di stabilità e crescita*, in *Riv. dir. fin.*, 2012, 1; C. BERGONZINI, *Parlamento e decisioni di bilancio*, Franco Angeli, Milano, 2014; ID., *Il c.d. "pareggio di bilancio" tra Costituzione e legge n. 243 del 2012: le radici (e gli equivoci) di una riforma controversa*, in *Studium iuris*, 2014, 1; C. BERGONZINI, S. BORELLI, A. GUAZZAROTTI (a cura di), *La legge dei numeri. Governance economica europea e marginalizzazione dei diritti*, Jovene, Napoli, 2016; O. CHESSA, *Pareggio strutturale di bilancio, keynesismo e unione monetaria*, in *Quad. cost.*, 2016, 3; ID., *La costituzione della moneta concorrenza, indipendenza della banca centrale, pareggio di bilancio*, Jovene, Napoli, 2016; A. GUAZZAROTTI, *Crisi dell'euro e conflitto sociale. L'illusione della giustizia attraverso il mercato*, Franco Angeli, Milano, 2016; A. MORRONE (a cura di), *La Costituzione finanziaria. La decisione di bilancio dello Stato costituzionale europeo*, Giappichelli, Torino, 2015.

meccanismo di governo del bilancio che si conforma integralmente a quelle regole e soprattutto alla logica che esse esprimono.

Tali regole di finanza pubblica segnano l'ufficiale elevazione a rango costituzionale della categoria del debito pubblico, il cui impiego – o meglio il cui divieto di impiego – potrebbe avere delle ricadute significative in relazione all'imposizione tributaria. Per inquadrare questa questione di nuova emersione occorre illustrare brevemente i vincoli di finanza pubblica costituzionalizzati nel 2012.

4.1. L'evoluzione del ricorso all'indebitamento

A seguito del Patto di bilancio del 2012, il legislatore italiano ha provveduto a conformarsi all'indicazione di recepire nel testo costituzionale le nuove regole sancite dal Trattato sulla stabilità, coordinamento e *governance* nell'Unione economica e monetaria: è intervenuto sulla disposizione costituzionale che dà fondamento alla decisione di bilancio, l'art. 81 Cost., fissando il rapporto che deve intercorrere tra entrate e spese e dettando un'espressa disciplina in relazione al ricorso all'indebitamento: il testo novellato traduce l'imperativo europeo del pareggio tra entrate e spese in termini di «equilibrio» e recepisce l'indirizzo europeo di tendenziale avversione nei confronti della leva del debito.

Si è accolto così l'imperativo a favore della regola del bilancio in pareggio che è la cifra che contraddistingue l'evoluzione normativa del Patto di stabilità e crescita: coniugandola tuttavia in termini di «equilibrio», ovvero prevedendo che lo Stato assicuri l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico.

Ciò che qui più interessa è la disciplina che per la prima volta si occupa della questione del ricorso all'indebitamento. La norma revisionata prevede che il ricorso all'indebitamento sia consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali: la letteratura ha sottolineato i limiti della disposizione, tanto per gli aspetti legati alla scelta del lessico, che lascia spazio a qualche ambiguità, considerato che sia la nozione di «indebitamento» che quella di «eventi eccezionali»⁵⁰ non sono del tutto univoche; quanto per la scelta perfino troppo rigorosa contenuta nel nuovo art. 81 Cost., che pretende un risultato che neanche il Trattato del 2012 – il *Fiscal compact* – richiede in forma così esigente⁵¹.

Particolare rilevanza ha dunque la previsione che concerne la possibilità, per lo Stato italiano, di finanziare la spesa pubblica attraverso il ricorso al mercato finanziario. Prassi, quest'ultima, che caratterizza la finanza pubblica ormai da decenni, ma che ora dovrebbe svolgersi nella cornice dettata dal Trattato europeo e recepita dal legislatore costituzionale, toccando sia gli aspetti procedurali che di merito.

⁵⁰ A. BRANCASI, *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2012, 2; M. PASSALACQUA, «Pareggio» di bilancio contro intervento pubblico nel nuovo art. 81 della Costituzione, in *Amministrazione in cammino*, 2012, 8.

⁵¹ F. BILANCIA, *Note critiche sul cd «pareggio di bilancio»*, in *Rivista AIC*, 2012, 2, 3.

Per inquadrare la nozione di debito pubblico⁵² si può osservare che questo rappresenta uno strumento che da poco più di due secoli lo Stato e le amministrazioni pubbliche utilizzano per finanziare il deficit di bilancio, e rappresenta una forma di entrata straordinaria, che ricorre ai capitali e non ai redditi. La sua funzione va ricondotta alle finalità della politica economica e di quella finanziaria e monetaria: nella prospettiva della prima si può affermare che il debito pubblico costituisce un mezzo per raggiungere obiettivi di espansione dell'economia e opera sia sul versante dei consumi che su quello della produzione e dell'occupazione⁵³.

A partire dal Novecento, nel periodo tra le due guerre mondiali, ha avuto luogo la svolta culturale nei confronti di questa categoria, perché la scienza economica, con le teorie keynesiane, presenterà il debito come uno strumento ampiamente positivo e valido, con cui si può fare una politica economica di tipo espansivo: quindi creare occupazione e permettere la crescita economica. Si potrebbe dire che il debito abbia avuto un cammino di riabilitazione, e addirittura con le teorie keynesiane sia diventato una fondamentale leva per lo Stato, per aumentare la crescita economica e sociale della collettività.

Per quanto concerne l'Italia, nei primi decenni del periodo repubblicano⁵⁴, ed in particolare dagli anni Settanta in poi lo Stato comincia ad usare fortemente la leva del debito pubblico, in un periodo in cui c'era ancora un basso livello di tassazione; lo Stato espande la spesa pubblica con un crescente utilizzo del debito, fino a quando si arriverà all'inizio degli anni Novanta, in cui interviene la decisione di partecipare alla moneta unica, e viene chiesto al nostro Paese di mettere in moto un processo di convergenza che porti a ridurre il nostro disavanzo e il nostro debito. Di fatto in quegli ultimi decenni si era verificata un'impressionante crescita del debito in presenza di una distribuzione dei redditi molto abbondante, nel senso che la bassa tassazione che si era applicata e la forte spesa pubblica realizzata dagli anni Settanta in avanti, specialmente la spesa pensionistica, avevano determinato un innalzamento del reddito degli italiani. Quindi negli anni Novanta ci si trova con un Paese con forte ricchezza privata ed alto livello di debito pubblico, legato evidentemente ad un'elevata soglia di spesa. Il sistema italiano pubblico sarà costretto ad avviare un percorso di rientro, con tutta una serie di interventi – alienazione di beni, privatizzazione di enti pubblici, anche il ricorso ad una tassazione ormai molto più massiccia – riuscendo appunto ad abbassare il debito, ma senza riuscire mai a scendere sotto il livello di 100 in rapporto al Pil.

Ma quanto cambia, oltre a questi dati numerici, è il modo di concepire il debito, perché nel frattempo il sistema economico si era aperto agli altri mercati. Se prima dell'unificazione monetaria per lo Stato era più agevole emettere debito, che veniva sottoscritto con facilità – perché in un'economia di tipo chiuso uno Stato riesce a decidere in maniera abbastanza indipendente la remunerazione dei suoi titoli e quindi allora si riusciva facilmente ad invogliare gli investitori – nel momento in cui le economie europee si aprono reciprocamente questa logica del debito cambia. Lo

⁵² A. CRISMANI, *Il problema della gestione del debito pubblico*, in L. Cavallini Cadeddu (a cura di), *Il coordinamento dinamico della finanza pubblica*, Jovene, Napoli, 2012, 149 ss., ha ampiamente approfondito questi profili.

Si veda anche J. ATTALI, *Come finirà? L'ultima chance del debito pubblico*, Fazi Editore, Roma, 2010: l'A. propone un ampio lavoro di ricostruzione, nel tempo e nello spazio, delle modalità di indebitamento che si sono susseguite e a cui le comunità politiche pre-statali e gli Stati hanno dovuto ricorrere nel corso della storia.

⁵³ Cfr. G. SGARAMELLA, *Debito pubblico*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, IV, UTET, Torino, 1989, 510.

Si veda anche L. FIORENTINO, *Il debito pubblico*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*, Giuffrè, Milano, 2003, 2767 ss.

⁵⁴ Per la parte che segue si rinvia a G. PESCE, *La sostenibilità del debito pubblico della pubblica amministrazione nella nuova costituzione finanziaria dello Stato*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015, 2, 539 ss.

Stato non è più così capace di governare i tassi di interesse perché anche investitori che vengono da contesti economici diversi cominciano a capitalizzare nel debito pubblico del singolo Stato, evidentemente non solo dell'Italia: ormai i debiti pubblici degli Stati sono in mano ad investitori stranieri, fondi di investimento, assicurazioni; in buona parte i prestiti derivano anche da istituzioni finanziarie internazionali oppure da altri Stati. Questo fa sì che lo Stato perda la sua sovranità sul rendimento del debito e cresca quel fenomeno – uno di quelli che ha portato a queste regole europee – per cui diventa fondamentale la reputazione, la credibilità nei confronti degli investitori, che devono essere sicuri che lo Stato sia in grado di restituire il debito che ha contratto. Da qui scaturisce tutta la vicenda del c.d. 'spread', ovvero della valutazione di uno Stato in ragione della sua reputazione, e della sua capacità di restituire il debito: ciò significa che il debito è qualcosa che comincia a sfuggire alla sovranità dello Stato, e diventa una categoria meno controllabile e meno dipendente da dinamiche strettamente legate a dati oggettivi del singolo sistema che produce ricchezza nazionale e indirizza lo sviluppo complessivo di una collettività. Valutazioni legate ad un complessivo profilo reputazionale degli Stati⁵⁵ stanno incidendo pesantemente sulle inclinazioni dei mercati e degli investitori, condizionando la loro disponibilità a mettere a disposizione dei medesimi Stati i capitali.

Si comprende, dunque, quanto l'ultimo secolo sia stato segnato dalla vicenda dei debiti pubblici degli Stati – prima incoraggiati a farne uso a fine espansivi, poi incalzati da logiche di mercati ormai globalizzati rispetto alle quali lo Stato può addirittura trovarsi in situazioni di forte debolezza e di esposizione anche a pratiche speculative ingovernabili con gli strumenti nazionali del diritto – e quanto gli ultimissimi anni abbiano messo in luce ormai quasi un clima di diffidenza – se non di demonizzazione – nei confronti dello strumento del debito, la cui gestione può diventare per le autorità statali una questione fonte di gravi complicazioni. E ciò a maggior ragione nel contesto europeo, nel quale le particolari regole relative alle finanze nazionali pongono gli Stati di fronte a parametri numerici piuttosto rigidi, che hanno trasformato profondamente la nozione del debito pubblico e la sua percezione sia da parte delle istituzioni che da parte della scienza giuridica ed economica.

4.2. Il debito come valore costituzionale: vincoli per la sua contrazione, obblighi per la sua sostenibilità

Anche il sistema italiano è stato interessato da questo sviluppo⁵⁶: l'ampliamento delle funzioni pubbliche ha richiesto una sempre maggiore quantità di entrate, in gran parte assicurate dall'attività finanziaria sui mercati.

La domanda è se nel testo costituzionale la materia sia in qualche misura oggetto di disciplina, per capire come il ricorso al debito possa essere visto nel quadro dei valori fondanti: al di là dell'art. 81 Cost., che nella sua precedente versione non escludeva espressamente una posizione di disavanzo degli equilibri contabili, ma difficilmente si può ritenere che avallasse un'esposizione debitoria per le finanze pubbliche, la domanda può probabilmente riguardare l'art. 47 Cost., laddove

⁵⁵ Sul tema si vedano i seguenti saggi di G. PITRUZZELLA, *Chi governa la finanza pubblica in Europa?*, in *Quad. cost.*, 2012, 1; e G. GRASSO, *Rating dei debiti sovrani e diritto costituzionale*, in *Quad. cost.*, 2015, 1, 87 ss.; e ID., *Crisi dei mercati e sovranità dello Stato. Qualche elemento di discussione*, in *Il diritto dell'economia*, 2012, 1, 143 ss.

⁵⁶ Cfr. I. MUSU, *Il debito pubblico*, Il Mulino, Bologna, 2012, 66 ss., che ricostruisce le vicende del debito pubblico italiano dall'Unità ai giorni presenti.

risparmio e credito diventano oggetto di una tutela che potrebbe tradursi in scelte che non ammettono il ricorso all'indebitamento. Tale disposizione pone una disciplina che oggi può essere considerata inadeguata, perché nel riconoscere risparmio e credito si riferisce implicitamente al bene della liquidità monetaria, che implica principalmente la difesa del valore della moneta contro l'inflazione⁵⁷.

E tuttavia sembra pacifico ritenere che non sia all'art. 47 Cost. – benché principio che esalta l'attività creditizia ed il risparmio dei privati cittadini – che va imputato l'avallo del massiccio ricorso allo strumento del debito; né che esso avrebbe potuto frenare e contenere la degenerazione della prassi che qui si considera. La disciplina dei due valori costituzionali del risparmio e del credito non poteva, nella prospettiva dei costituenti, essere collegata al fenomeno del ricorso al mercato finanziario per il sostegno di una spesa pubblica in crescita; e pertanto si può affermare che tale tendenza si è affermata in misura piuttosto scriteriata a fronte di un vuoto di disciplina a livello costituzionale. Ora il nuovo art. 81 Cost. ha colmato tale vuoto, introducendo un regime preciso di ammissibilità del ricorso al debito, che sostanzialmente preclude questo strumento finanziario se non si verificano circostanze del tutto eccezionali, che la novella costituzionale non provvede a qualificare.

Per effetto della revisione di due disposizioni – artt. 81 e 97 Cost. – il debito è dunque ormai una categoria del testo costituzionale⁵⁸. Nell'art. 81 si parla del «ricorso all'indebitamento»: la migliore dottrina ha già affrontato le questioni ed approntato delle soluzioni interpretative a tale proposito, andando ad indagare che cosa si possa intendere per ricorso all'indebitamento⁵⁹ – se solo le operazioni di rinnovo dei titoli o se accensione di debito nuovo – ma il punto centrale, che si vuole sottoporre all'attenzione in questo contesto di riflessione, è che il debito viene visto fondamentalmente dal nuovo art. 81 come qualcosa da evitare e come uno strumento che ordinariamente non deve essere utilizzato dallo Stato. Le condizioni costituzionali per ricorrervi sono il contrasto al ciclo economico negativo o il governo di eventi eccezionali, e in ogni caso la puntuale disciplina del suo impiego è stata poi affidata alla legge rinforzata attuativa, che è rappresentata dalla legge n. 243/2012. E di fatto la legge n. 243 ha introdotto anche deroghe più ampie, prevedendo formule piuttosto elastiche⁶⁰, che fanno immaginare che in fondo ci si possa

⁵⁷ F. MERUSI, *Art. 47*, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione*, vol. III, Zanichelli, Bologna, 1980, 156. Si veda anche M. GIAMPIERETTI, *Art. 47*, in S. Bartole, R. Bin (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Cedam, Padova, 2008, 474 ss., e sia consentito rinviare a C. BUZZACCHI, *Risparmio, credito e moneta tra art. 47 e funzioni della Banca Centrale Europea: beni costituzionali che intersecano ordinamento della Repubblica e ordinamento dell'Unione*, in *Costituzionalismo*, 2016, 2.

⁵⁸ Per la parte che segue sia consentito rinviare anche a C. BUZZACCHI, *Ideologie economiche, vincoli giuridici, effettiva giustiziabilità: il tema del debito*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2016; e ancora a *Spesa pubblica ed indebitamento*, cit.

⁵⁹ Cfr. A. BRANCASI, *Il principio del pareggio di bilancio in Costituzione*, in *Osservatoriosullefonti.it*, 2012, 2; ID., *L'introduzione del principio del c.d. pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione*, in *Quad. cost.*, 2012, 1, 108 ss.

⁶⁰ Valga l'osservazione di G. SCACCIA, *L'equilibrio di bilancio fra Costituzione e vincoli europei*, in *Osservatoriosullefonti.it*, 2013, 1, in merito all'attuazione dell'art. 81 Cost. operata dalla legge rinforzata: il riferimento che essa compie ai «criteri stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea» rende al momento «inapplicabile, per l'individuazione del valore del saldo strutturale e più in generale della nozione di equilibrio di bilancio, i criteri fissati nel *Fiscal compact*. Questo ha infatti la veste di un Trattato internazionale, estraneo al diritto dell'Unione». E ancora, 14, l'A. valuta che «le possibilità di controllo sostanziale della legge in extradeficit, e dunque delle misure disposte in applicazione della «clausola di eccezione» di cui al secondo comma dell'art. 81 Cost., sono piuttosto limitate».

continuare a indebitare abbastanza frequentemente, e che la pratica del ricorso ai mercati finanziari non dovrebbe trovare ostacoli giuridici impegnativi. L'art. 6 riconosce infatti che «periodi di grave recessione economica relativi anche all'area dell'euro o all'intera Unione europea» ed «eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato, ivi incluse le gravi crisi finanziarie nonché le gravi calamità naturali, con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria generale del Paese» siano situazioni per le quali il Governo possa valutare di discostarsi temporaneamente dall'obiettivo programmatico. In tali circostanze il Governo può allora presentare alle Camere – previa informazione alla Commissione europea – una relazione con cui aggiorna gli obiettivi programmatici di finanza pubblica, nonché una specifica richiesta di autorizzazione che indichi la misura e la durata dello scostamento, stabilisca le finalità alle quali destinare le risorse disponibili in conseguenza dello stesso e definisca il piano di rientro verso l'obiettivo programmatico, commisurandone la durata alla gravità degli eventi. Le regole di tale disciplina sembrano essere tali per cui fintantoché ci si trova in una situazione di difficoltà economica – se non proprio di recessione, comunque di un certo grado di rallentamento – non dovrebbe esserci alcun vero ostacolo giuridico a continuare a ricorrere all'indebitamento.

Ancora più problematico potrebbe risultare l'art. 97 Cost., nel quale è stato anteposto alle disposizioni già esistenti un primo comma che sembra essere quasi portatore di valenza prioritaria rispetto agli altri⁶¹. Sembra che le pubbliche amministrazioni in prima battuta debbano preoccuparsi di garantire la sostenibilità del debito pubblico, oltre che l'equilibrio. E se qui riflettiamo su come oggi sia costituito il debito pubblico, e in mano a chi si trovi il debito pubblico di uno Stato, prevedere che per le pubbliche amministrazioni diventi preminente garantirne la restituzione all'investitore, qualunque esso sia, piuttosto che perseguire le finalità di pubblico interesse della comunità italiana, suscita sconcerto: se questo diventasse il valore primo che devono rispettare le pubbliche amministrazioni, l'intera concezione dell'attività e delle finalità degli apparati amministrativi potrebbe risultare messa in crisi.

Passando alla prospettiva dell'ammissibilità del ricorso al debito – non sul piano procedurale, ma in relazione al suo utilizzo – e della sua sostenibilità – che è appunto ormai un bene costituzionale – la prima indicazione con cui occorre misurarsi è quella della teoria economica, secondo la quale, in sostanza, il debito è ammissibile se c'è coincidenza temporale tra oneri da sostenere e benefici da percepire. Quindi una generazione non dovrebbe poter avere solo i benefici e un'altra solo gli oneri.

Se si passa alla decisione politica, il discorso economico viene tradotto nel senso che un ricorso sano al debito pubblico è quello che va a finanziare spese di investimento: ma ciò rinvia alla valutazione politica nella definizione di qual è la spesa per investimenti. Spesa per investimenti dovrebbe essere quella che determina crescita nel sistema non solo di carattere economico: crescita che genera anche una stabilità che non può essere valutata solo in termini economico-finanziari. È stabile quel sistema dove tanti altri aspetti vengono tutelati. Si potrebbe addirittura sostenere che lo stesso pagamento degli interessi possa essere letto come spesa di investimento, quando invece questo dato viene normalmente scorporato: ciò dimostra quanto sia sfuggente la definizione di spesa

Anche M. NARDINI, *La legge n. 243/2012 e l'adeguamento dell'ordinamento nazionale alle regole europee di bilancio*, in *Osservatoriosullefonti.it*, 2013, 1, 22, osserva come «in prospettiva l'obbligo di perseguire l'“equilibrio” di bilancio potrebbe beneficiare di un certo margine di flessibilità, alla luce delle deroghe previste dall'art. 81 della Carta e specificate nella legge n. 243/2012, tenuto conto, altresì, del fatto che tale vincolo verrebbe declinato, volta per volta, in funzione del valore-obiettivo del “saldo strutturale” concordato in sede europea».

⁶¹ Si rinvia ancora alle considerazioni di G. PESCE, *La sostenibilità del debito pubblico*, cit., 563 ss., nonché a C. BUZZACCHI, *Spesa pubblica ed indebitamento*, cit., 432 ss.

di investimento, e quanto risponda a valutazioni complesse. È difficile stabilire qual è la spesa corrente, quella per consumi, e quale sia invece quella capace di generare benefici duraturi, che quindi merita di essere sostenuta con l'indebitamento. La regola tradizionale vorrebbe che la spesa per consumi che esauriscono le loro ricadute contestualmente all'erogazione venga sostenuta con entrate correnti, e non con il debito, ammissibile invece se i vantaggi si ripercuotono in un orizzonte temporale più lungo.

Certo, un alto livello di debito determina poi la questione della sostenibilità finanziaria del medesimo, che indubbiamente dovrebbe essere centrale come valore costituzionale, soprattutto nella prospettiva futura. Quello che si può concludere, in tema di debito, è dunque che le decisioni che lo riguardano siano altamente politiche, oltre che tecniche; che non sia così facile determinare cosa può essere coperto finanziariamente con esso e cosa invece no; e che la sua contrazione non può andare disgiunta da un'attenta considerazione della sua sostenibilità nel tempo⁶².

5. Il rispetto dell'equilibrio attraverso l'imposizione tributaria: il caso della sentenza n. 10/2015

È indubbio che il debito pubblico abbia rappresentato una leva fondamentale per garantire l'affermazione ed il consolidamento dello Stato sociale, ovvero di uno Stato con un alto livello di spesa⁶³ volto a finanziare un complesso sistema di prestazioni e di servizi che, in tale forma di Stato, soddisfano diritti e libertà di livello costituzionale⁶⁴.

Il manifestarsi della crisi economico-finanziaria, nella zona europea accomunata dalla medesima moneta, ha indotto gli Stati coinvolti ad individuare nel disavanzo e nell'indebitamento le cause su cui agire, e dunque ad irrigidire le regole dei bilanci pubblici: è la c.d. crisi dei debiti sovrani, che nell'Unione economica e monetaria ha assunto tratti del tutto specifici, determinando un'evoluzione atipica rispetto a quella riscontrabile in altri contesti di capitalismo avanzato. Si è così pervenuti a meccanismi di coordinamento e di controllo che puntano ad eliminare il disavanzo di bilancio – l'obiettivo del pareggio – ed a vietare il ricorso al credito sui mercati, se non per fronteggiare eventi eccezionali.

La prima considerazione da effettuare è che l'obiettivo di mantenere in equilibrio i bilanci pubblici implica un grosso vincolo nei confronti delle decisioni di spesa⁶⁵. La normativa

⁶² Sull'accettabilità del debito dopo le evoluzioni normative di cui si è riferito cfr. A. BRANCASI, *Debito pubblico, vincoli europei e "welfare state": spunti sparsi di riflessione*, in *Persona e mercato*, 2014, 4.

⁶³ In tema di spesa pubblica elevata è stata coniata l'espressione di «governo sovraccarico», soprattutto in ambito politologico. Si vedano vari studi: FLORA, A. J. HEIDENHEIMER (eds.), *The Development of Welfare State in Europe and America*, New Brunswick, 1981, trad. It. *Lo sviluppo del welfare state in Europa e in America*, Il Mulino, Bologna, 1983; R. ROSE, *Undestanding Big Government. The Programme Approach*, Sage, London, 1984, trad. it. *L'espansione della sfera pubblica*, Il Mulino, Bologna, 1988; C. WEBBER, A. WILDAVSKY, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, Simon and Schuster, New York, 1986; L. VERZICHELLI, *La politica di bilancio*, Il Mulino, Bologna, 1999.

⁶⁴ Si vedano le riflessioni di G. GRASSO, *Le parole della Costituzione e la crisi economico-finanziaria*, in *Osservatorio costituzionale*, 2016.

⁶⁵ Si rinvia sul tema a vari lavori di Paolo DE IOANNA: *Fiscal compact tra istituzioni ed economia*, in *Riv. giur. Mezz.*, 2013, 12; *A nostre spese. Crescere di più tagliando meno. La spending review nell'Italia sprecona*, Castelvechhi, Roma, 2013; M. DE GNI, P. DE IOANNA, *Il vincolo stupido. Europa e Italia nella crisi dell'euro*, Castelvechhi, Roma, 2015.

comunitaria, dal semestre europeo fino al *Fiscal compact* passando attraverso il *Six Pack*, rappresenta la dimostrazione di come ormai le decisioni di spesa degli Stati europei passino attraverso procedure di valutazione delle istituzioni sovranazionali, e come il contenuto delle decisioni di spesa sia ponderato nel merito. Ma il vincolo c'è anche sul fronte delle entrate, almeno per quanto riguarda la voce dell'indebitamento, che parrebbe destinato a ridursi della percentuale annua fissata dall'Unione e non suscettibile di rinnovo, benché la dottrina ritenga non sostenibile tale interpretazione.

Al di là delle considerazioni relative all'opportunità di fondare le decisioni di politica economica sulla regola del bilancio in pareggio, per le quali non basta più l'approccio esclusivamente giuridico, ma occorre anche quello economico, occorre interrogarsi sulle ricadute che questo apparato di regole potrà avere nei confronti del ricorso alla leva tributaria. Come è stato osservato, è infatti a partire dalla legge costituzionale n. 1 del 2012 che ormai sussiste una specifica correlazione tra l'ammontare delle spese pubbliche, il c.d. "fabbisogno finanziario", e il debito pubblico⁶⁶.

È probabile che il principio del divieto del disavanzo si rifletta sulla spesa pubblica tipica dello Stato sociale, e dunque destinata a garantire prestazioni e servizi in risposta a diritti e libertà costituzionali, il cui mancato soddisfacimento non potrà che porsi in conflitto con le nuove disposizioni dell'art. 81 Cost.: è immaginabile che quelle voci di spesa, che non potranno rientrare in conti pubblici da mantenere in equilibrio, siano destinate a tagli che, oltre una certa misura, il nostro quadro costituzionale potrebbe dimostrare inammissibili.

Ma è altresì verosimile che il medesimo principio, legato alle restrizioni connesse al ricorso all'indebitamento, conduca invariabilmente il decisore politico a vedere nella fiscalità lo strumento di finanziamento della spesa⁶⁷ da privilegiare: considerando la medesima fiscalità quale risorsa liberamente utilizzabile perché priva dei vincoli che ora invece delimitano un eccessivo utilizzo del debito. Vincoli – quelli che potrebbero frenare un innalzamento dell'imposizione – che possono essere solo di natura politica, in quanto legati al consenso: e dunque derivanti da una sorta di riluttanza all'impiego di risorse che sul piano del gradimento sociale potrebbero avere ripercussioni in termini elettorali. Ma la fiscalità può essere usata con tali e tante modalità differenti, e talvolta non del tutto riconoscibili e palesi, che non risulta difficile immaginare che sempre attraverso di essa gli apparati pubblici scelgano di sostenere la spesa per beni e servizi che il canale del debito non può più così liberamente coprire.

Un segnale in questa direzione si è prodotto in occasione di una pronuncia della Corte costituzionale che ha sollevato intenso dibattito tra gli studiosi e che avuto per oggetto una normativa dello Stato volta a effettuare un prelievo aggiuntivo – la c.d. *Robin Tax*, ovvero un'«addizionale» all'imposta sul reddito delle società – pari al 5,5 per cento, da applicarsi alle imprese operanti in determinati settori, tra cui la commercializzazione di benzine, petroli, gas e oli lubrificanti, che avevano conseguito ricavi superiori a 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente, ponendo a carico dei soggetti passivi il divieto di traslazione sui prezzi al consumo. Tale disciplina era stata introdotta per obiettivi di riequilibrio dei saldi pubblici, con l'evidente intento di colpire capacità contributive dotate di particolare forza economica, e dunque idonee a dare un contributo straordinario alla finanza pubblica, volta a dare realizzazione alle finalità costituzionali discendenti dagli artt. 2 e 3 Cost.

⁶⁶ S. MANGIAMELI, *Il diritto alla "giusta imposizione"*, cit., 1382.

⁶⁷ Si vedano ancora le riflessioni di S. MANGIAMELI, *Il diritto alla "giusta imposizione"*, cit., 190 ss.

Con la sent. n. 10/2015 è stata dichiarata illegittima la maggiorazione dell'IREs applicabile al settore petrolifero e dell'energia, istituita dal d.l. n. 112 del 2008, ritenuta suscettibile di violare «gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito»⁶⁸, quello di un'imposizione differenziata. In sostanza è stato dunque sanzionato il legislatore tributario nel momento in cui è ricorso ad una modalità di imposizione non ragionevole per una finalità di risanamento legata alle esigenze di finanza pubblica: tale era l'intento del decisore politico, ma il giudice costituzionale ha ritenuto arbitrario il mezzo rispetto al fine. Se la vicenda si fosse conclusa con tale affermazione della violazione dell'art. 53 Cost., la decisione smentirebbe le posizioni sostenute in questo lavoro, perché si dimostrerebbe che la leva fiscale non può essere utilizzata sempre e comunque per obiettivi di riequilibrio finanziario.

Ma la conclusione è stata ben diversa, e finisce invece proprio per confermare che le esigenze legate ai saldi di finanza pubblica possono spingersi fino a comprimere le aspettative dei consociati: nel caso in esame, aspettative legate proprio al rispetto della capacità contributiva. La declaratoria di incostituzionalità avrebbe infatti comportato conseguenze finanziarie molto onerose, in ragione della restituzione del tributo illegittimamente prelevato: tale prospettiva ha spinto il giudice delle leggi a ravvisare i motivi per una «gradualità nell'attuazione dei valori costituzionali che imponga rilevanti oneri a carico del bilancio statale», ancora più necessaria «dopo l'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che ha riaffermato il necessario rispetto dei principi di equilibrio del bilancio e di sostenibilità del debito pubblico». Tale gradualità si è tradotta nella scelta di prevedere la cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della decisione, escludendone dunque alcuna ripercussione nei confronti dei rapporti giuridici precedenti: e tale soluzione è stata qualificata «necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco» e di «provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell'equilibrio di bilancio». La Corte ha ritenuto infatti che l'impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connessi alla dichiarazione di illegittimità costituzionale avrebbe determinato uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, prospettiva che ha meritato maggiore considerazione – nel bilanciamento – rispetto alla tutela dei diritti lesi dei contribuenti⁶⁹. Occorre chiarire che i diritti lesi – nel caso in esame – non sono certo i diritti sociali di cui si sono occupate le molteplici sentenze in materia di spesa, alcune delle quali sono quelle richiamate in apertura del presente lavoro: la differenza è significativa, nel senso che la mancata erogazione di prestazioni sociali per vincoli di bilancio è chiaramente altra questione rispetto alla compressione delle aspettative del contribuente nel caso in cui, per vincoli di bilancio, si effettui un prelievo che nega la garanzia della capacità contributiva. Chiarita tale diversa prospettiva, resta valida la considerazione che la salvaguardia dell'equilibrio finanziario appare sempre più frequentemente come una finalità di rango superiore, in nome della quale si possono comprimere diritti ed aspettative di varia natura, tra cui i diritti di carattere sociale o l'aspettativa di un prelievo fiscale che sia operato nei limiti della capacità contributiva.

⁶⁸ Corte cost. n. 10/2015, p.to del *Considerato in diritto*.

⁶⁹ Con taglio più squisitamente tributaristico si veda l'analisi di G. BIZIOLI, *Eguaglianza tributaria e discriminazione soggettiva dei redditi. A margine della sentenza n. 10 del 2015*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2015.

La decisione è stata oggetto di critiche, ma anche di plauso⁷⁰, sotto molteplici profili, e a tale letteratura⁷¹ si rinvia: quanto qui interessa è evidenziare la preminenza del principio sancito dall'art. 81 Cost. rispetto al principio violato dalla legislazione tributaria illegittima – la violazione della eguaglianza tributaria ex art. 53 Cost. – che non può essere completamente soddisfatto per non compromettere la situazione finanziaria già difficile. Al contrario di decisioni del passato⁷², con le quali la tutela di diritti costituzionali aveva aggravato le finanze pubbliche, questa volta uno scenario di tale tenore viene arbitrariamente escluso, per assegnare una priorità discutibile al valore dell'equilibrio finanziario⁷³; e così facendo, sembra riesumarsi quella giurisprudenza sui diritti finanziariamente condizionati, che in opposte occasioni ha al contrario legittimato tagli di spesa sociale. L'obiettivo della salvaguardia dei «beni» sanciti dall'art. 81 Cost. è stato così assicurato, ma pare condivisibile l'opinione di chi ha segnalato che «sul versante della tutela dei diritti l'obiettivo è sicuramente mancato, dato che il sacrificio imposto ai contribuenti, pur dichiarato illegittimo addirittura ab origine, non può essere ristorato con la restituzione delle somme già versate: i ricorrenti hanno dunque ragione, ma si dovranno accontentare della “parziale soddisfazione” di non pagare più in futuro»⁷⁴.

⁷⁰ L. ANTONINI, *Forzatura dei principi versus modulazione temporale degli effetti della sentenza*, in *Quad. cost.*, 2015, 3, 718 ss.

⁷¹ Tra i molteplici commenti si rinvia a I. CIOLLI, *L'art. 81 della Costituzione: da limite esterno al bilanciamento a super principio*, in *Quad. cost.*, 2015, 3, 702 ss.; F. GABRIELE, A. M. NICO, *Osservazioni “a prima lettura” sulla sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015: dalla illegittimità del “togliere ai ricchi per dare ai poveri” alla legittimità del “chi ha avuto, ha avuto, ha avuto...scordiamoci il passato”*, in *Rivista AIC*, 2015, 2; A. LANZAFAME, *La limitazione degli effetti retroattivi delle sentenze di illegittimità costituzionale tra tutela sistemica dei principi costituzionali e bilanciamenti impossibili. A margine di Corte costituzionale n. 10/2015*, in *Rivista AIC*, 2015, 2; I. MASSA PINTO, *La sentenza della Corte costituzionale n. 10 del 2015 tra irragionevolezza come conflitto logico interno alla legge e irragionevolezza come eccessivo sacrificio di un principio costituzionale: ancora un caso di ipergiusdizionalismo costituzionale*, in *Costituzionalismo*, 2015, 1; M. POLESE, *L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività della sentenza di accoglimento*, in *Osservatorio costituzionale*, 2015; S. SCAGLIARINI, *La Corte tra Robin Hood Tax e legislatore “Senzaterra”*, in *Consultaonline*, 2015, 1; VERONESI, *La coerenza che non c'è: sugli effetti temporali delle pronunce di accoglimento (e sulla sorte dell'equilibrio di bilancio) dopo le sentenze nn. 10 e 70 del 2015*, in *Quad. cost.*, 2015, 3, 692 ss.

⁷² F. GABRIELE, A. M. NICO, *Osservazioni “a prima lettura”*, cit., 5, constatano come nel corso della lunga esperienza della Corte siano numerosi «i casi, anche risalenti, di sentenze additive di prestazione, anch'esse incidenti, talora anche pesantemente, sull'equilibrio finanziario comportando obbligatoriamente, anche per esercizi precedenti, spese non previste e non coperte ed effetti persino sugli indirizzi politico-economici dei Governi e delle relative maggioranze parlamentari perché “spiazzati” dalle sue decisioni».

⁷³ M. POLESE, *L'equilibrio di bilancio come limite alla retroattività*, cit., 10, osserva che ritenere che quanto disposto dall'art. 81 Cost. possa rappresentare un limite alla retroattività delle sentenze sembra sottendere l'idea che l'equilibrio di bilancio sia da considerare un principio supremo e inderogabile, in quanto in grado di escludere l'efficacia retroattiva di una decisione di accoglimento.

Considerazioni analoghe sono espresse anche da C. BERGONZINI, *Note a margine di Corte cost. n. 10 del 2015: uno sguardo al merito (e alle fonti)*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 2015.

S. SCAGLIARINI, *La Corte tra Robin Hood Tax*, cit., 4 ss., evidenzia come la Corte presupponga inadeguato – senza dimostrarlo – l'intervento legislativo necessario per rimborsare l'imposta illegittima, e reputi che con «una nuova manovra che introducesse prelievi compensativi non solo sarebbe venuto meno l'effetto redistributivo e solidaristico che con la Robin Hood Tax si voleva perseguire, ma addirittura, *ex adverso*, si sarebbe ulteriormente accentuata la diseguale distribuzione delle risorse, perché, mentre alle imprese già assoggettate al tributo questo sarebbe stato restituito, così consentendo loro di godere a pieno del sovrappiù».

⁷⁴ V. ancora C. BERGONZINI, *Note a margine di Corte cost. n. 10 del 2015*, cit., 3.

Il modello costituzionale dell'imposizione fiscale appare così ritrovarsi stretto tra opposte pressioni, che si può dubitare che possano condurre ad una applicazione fedele e coerente rispetto al modello stesso. Da un lato sembra ormai necessaria una revisione del sistema tributario affinché esso sia più rispondente alle direttive che discendono dalle norme costituzionali: incidendo possibilmente sull'equità della distribuzione del prelievo, sulla sua effettiva progressività e sulla sua capacità di promuovere eguaglianza sostanziale⁷⁵. Tutto ciò dovrebbe produrre un diverso carico nei confronti delle varie fonti di ricchezza, ma soprattutto dovrebbe compiersi all'insegna di un allentamento del livello di tassazione.

D'altro canto le regole sempre più severe in tema di indebitamento pubblico potrebbero sospingere nuovamente l'indirizzo politico economico-finanziario verso le riserve di risparmio dei cittadini, attingendo da esse le crescenti risorse necessarie per finanziare una spesa pubblica che, malgrado programmi di tagli virtuosi, si dimostra tuttora faticosa da sostenere e sempre più spesso di qualità insoddisfacente⁷⁶.

6. Conclusioni: il «limite massimo» all'imposizione tributaria nella prospettiva del diritto costituzionale

Queste contrapposte tendenze ed evoluzioni di un sistema impositivo sempre più inaccettabile perché iniquo sollevano quesiti urgenti, che non sembrano potersi risolvere, a breve, in termini di quel «limite massimo» all'imposizione, che parte della dottrina da tempo auspica e invoca. Soprattutto gli studiosi della scienza tributaria si sono ripetutamente interrogati su questa possibile ed auspicabile delimitazione del meccanismo di prelievo⁷⁷, ma anche tra i costituzionalisti vi è chi ha denunciato il funzionamento patologico di un sistema fiscale che dovrebbe incontrare una

⁷⁵ F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva*, cit., 296, osserva che la progressività andrebbe non accantonata e sostituita sistematicamente da imposte cedolari, ma recuperata e ricercata con maggiore sofisticatezza e attenzione tecnica in associazione con misure selettive fondate anche sulla spesa sociale: «essa andrebbe in estrema sintesi costruita in riferimento sia al sistema fiscale nel suo complesso (e, quindi, anche con riferimento all'imposizione decentrata, regionale e locale e a quella dei redditi prodotti all'estero da soggetti residenti), sia al più ampio ambito del sistema finanziario e di quello assistenziale e, quindi, con riguardo al variegato mix costituito da differenziazioni di aliquote, detrazioni, deduzioni

e crediti fiscali e da trasferimenti monetari, provvidenze e contributi».

⁷⁶ Constata ancora F. GALLO, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, cit., 2013, 4, 338 ss., che «le imposte si valutano in ragione della loro giusta distribuzione e della qualità, del gradimento e dell'efficacia della spesa pubblica e sociale con essa finanziata» cosicché la pressione tributaria è avvertita troppo elevata qualora la spesa pubblica sia inefficiente o il potere pubblico incapace di fornire servizi essenziali ad un costo accettabile».

⁷⁷ Un convinto sostenitore di un preciso limite quantitativo massimo all'imposizione è Alessandro GIOVANNINI: si veda *Il limite quantitativo*, cit.; *Il diritto tributario per principi*, Giuffrè, Milano, 2014, 30 ss., e *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1131 ss.

L'A. nella nota 3 di A. GIOVANNINI, *Il limite quantitativo*, cit., ricostruisce le posizioni della dottrina tributaristica in merito alla questione del limite massimo. La parte maggioritaria lo sostiene con convinzione, mentre solo pochi Autori negano che esso sia determinabile e soprattutto desumibile dall'art. 53 Cost. A questa posizione si aderisce, e pertanto alla relativa letteratura si fa riferimento: F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 104 ss.; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 1, 971 ss.; ID., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 1, 31; L. ANTONINI, *Dovere tributario*, cit., 299.

qualche misura di limitazione⁷⁸. Vi è chi ha addirittura utilizzato l'immagine della «tirannia»⁷⁹ per rappresentare il contesto che al momento incombe sui contribuenti; o chi si è interrogato sulla possibilità, per il contribuente, di ribellarsi ad un'imposta che non sia «giusta»⁸⁰.

A chi scrive non pare possibile impostare la questione mettendo in conto che dal quadro costituzionale si possa dedurre un dato quantitativo massimo che la pressione fiscale non può superare. Si condivide piuttosto l'opinione di chi ha sostenuto che la capacità contributiva e la progressività del sistema tributario siano criteri che «consentono di avere delle indicazioni sull'onere tributario in relazione alla condizione del singolo, ma non danno la possibilità di definire una misura dell'obbligazione; né è statuito direttamente in Costituzione la non eccessività della pretesa impositiva da parte dello Stato e ciò perché ogni limitazione di valutazione dell'interesse finanziario dello Stato, soddisfatto attraverso le imposte, correrebbe il pericolo di imporre indirettamente al legislatore una limitazione dei compiti pubblici che deve perseguire e, in particolare, dei fini di ordine sociale»⁸¹. È indubbiamente vero che il medesimo testo costituzionale tutela anche i diritti proprietari e da tale impostazione di protezione della sfera patrimoniale dei consociati può dedursi che il legislatore tributario non possa colpire il singolo nella sua capacità di produrre reddito e che il carico fiscale non possa essere così alto da menomare il successo economico di un soggetto, al punto di incidere significativamente sulla posizione sociale ed economica che questi avesse raggiunto⁸². Ma dalla rilevanza costituzionale delle posizioni proprietarie non è ricavabile alcun limite massimo al volume complessivo del prelievo nel sistema economico e giuridico, cosicché sembra di poter affermare che la questione del «limite massimo» si ponga soprattutto in termini politici – e in buona misura anche economici – ma assai poco in termini giuridici⁸³. Spetta al legislatore tarare il livello di pressione fiscale in relazione al sistema economico che sorregge l'imposizione, ma anche in relazione alla spesa che si prevede e si vuole realizzare: una valutazione, quella del decisore politico, che non può che basarsi su criteri di ragionevolezza, ma che difficilmente è sanzionabile o giustiziabile, essendo rimessa a criteri di definizione che sono prevalentemente politici. A conferma di ciò si può osservare come lo stesso giudice costituzionale abbia tenuto ampiamente una linea di *self restraint* – il riferimento è a Corte cost. nn. 144/1972, 201/1975, 239/1993, 21/1996 e 370/1999 – negando di poter effettuare alcun controllo sulle norme tributarie che non sia quello dell'arbitrarietà o dell'irrazionalità: pertanto in nessun caso sull'entità e sulla proporzionalità⁸⁴ dei singoli tributi.

⁷⁸ Si rinvia nuovamente a Mario BERTOLISSI che nei lavori già richiamati ha segnalato le criticità del sistema impositivo italiano: si vedano i contributi richiamati in nota 48.

⁷⁹ Ci sono contributi scientifiche che si basano su tale messaggio: cfr. SALIN, *La tirannia fiscale*, Macerata, 1996; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008.

⁸⁰ Già a metà del secolo scorso illustri studiosi si sono interrogati in tal senso: v. L. EINAUDI, *Contributo alla ricerca dell'«ottima imposta»*, Università Bocconi Editrice, Milano, 1929, e L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945.

Sia consentito rinviare alle considerazioni già svolte nel lavoro C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., in particolare 231 ss.

⁸¹ Questa è la posizione di S. MANGIAMELI, *Il diritto alla «giusta imposizione»*, cit., 1396 ss., che appunto si domanda se esista un limite giuridico del prelievo fiscale che rende l'imposizione giusta; e se esista un diritto del contribuente a contestare l'imposizione ingiusta.

⁸² *Ivi*, 1398 ss.

⁸³ Tale è anche la posizione di M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, cit., 16.

⁸⁴ Fr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 56.

Se un limite superiore alla misura del prelievo non è dunque invocabile sulla base della disciplina costituzionale, l'unica strada che rimane percorribile pare essere quella di una decisione politica in materia fiscale che sappia conformarsi a quell'insieme di principi che scaturiscono dall'art. 53 e che vanno applicati in un disegno più vasto di realizzazione di quelle azioni pubbliche che danno attuazione agli artt. 2 e 3, ma più ampiamente all'intera prima parte del patto costituzionale: a cui però ora si aggiungono anche i principi derivanti dall'art. 81, ovvero regole fiscali volta a mantenere un sistema di finanza pubblica virtuoso e sostenibile nel tempo.

Questi ultimi vincoli sembrano rendere più difficoltoso il cammino di riaggiustamento dei meccanismi di imposizione, che si presentano come strumenti consono ad affrontare obiettivi di rientro finanziario. Non pare infatti facilmente praticabile la via di un ridimensionamento della pressione fiscale in un sistema di regole della finanza pubblica che in maniera impellente impongono – anche opportunamente, se si considera l'entità del debito pubblico italiano – un percorso di rientro della mole di indebitamento che incombe sul contesto economico; ma che inevitabilmente implicano che le risorse per sostenere una spesa pubblica, a cui difficilmente si intende rinunciare – benché non tutta di effettiva qualità –, siano da trarre dalla forza economica dei consociati, in nome di una solidarietà economica che è sicuramente un elemento di pregio del nostro patto costituzionale, purché operante secondo le garanzie che ad essa tale patto collega.