


Analisi delle cause della contribuzione e dei limiti al potere impositivo

Il pensiero medievale
nella Costituzione
Repubblicana

ATTI DEL CONVEGNO

FONDAZIONE TELOS



ANALISI
DELLE CAUSE DELLA CONTRIBUZIONE
E DEI LIMITI AL POTERE IMPOSITIVO.
IL PENSIERO MEDIEVALE
NELLA COSTITUZIONE REPUBBLICANA

*Atti del convegno
Roma, 22 maggio 2014*

*a cura di
Giovanni Castellani e Vincenzo Bassi*



ISBN 978-88-908043-2-8

INDICE

PREFAZIONE	5
RELAZIONI	
Analisi delle cause della contribuzione e dei limiti al potere impositivo. Il pensiero medievale nella Costituzione Repubblicana. Introduzione al tema del congeno. <i>Giovanni Castellani</i>	7
Razionalità della legge e criteri dei principi contributivi in Tommaso D'Aquino. <i>Giorgio Faro</i>	25
Per un Fisco premiale e non punitivo che sappia evidenziare la capacità dell'essere umano di cooperare volontariamente alle spese pubbliche. <i>Nota a margine della relazione di Luigino Bruni sul tema "La moderna sussidiarietà fiscale può considerare il tributo come principale forma costituzionale di contribuzione alle spese pubbliche?"</i> <i>Vincenzo Bassi</i>	36
Il diritto alla giusta imposta. <i>Eugenio dellaValle</i>	57
La capacità contributiva può essere un limite all'intervento pubblico nell'economia? <i>Raffaello Lupi</i>	75
Riflessioni conclusive. Perché dobbiamo pagare le imposte? Sui limiti al potere impositivo alla luce del principio di sussidiarietà. <i>Vincenzo Bassi</i>	96
CURRICULA BREVI	121

PREFAZIONE

La qualità, il funzionamento e la composizione del sistema fiscale rappresentano buoni indicatori dell'efficienza di un Paese, sia dal punto di vista dei contribuenti, sia nella prospettiva dell'amministrazione finanziaria. A causa delle rapide trasformazioni dell'economia, tipiche degli ultimi anni, un sistema fiscale dovrebbe essere caratterizzato dall'efficienza, senza cioè intralciare l'economia né creare distorsioni; ecco perché le imposte dovrebbero avere una base ampia, essere coordinate e flessibili e con capacità di adattamento e di manovra per poter perseguire obiettivi di politica economica che aiutino la realizzazione del Bene Comune. Il sistema, quindi, dovrebbe essere socialmente accettato, e dunque caratterizzato da equità nell'applicazione delle imposte. Le imposte andrebbero definite in modo da evitare fenomeni di erosione e di evasione degli imponibili e limitando al massimo i privilegi e le agevolazioni a quei casi di vera efficienza negli incentivi al lavoro, al risparmio, all'investimento.

Sullo sfondo del principio costituzionale della "capacità contributiva", come pensato dai padri costituenti i quali sembrano essersi ispirati al pensiero medievale in tema di contribuzione alle spese pubbliche, il convegno di cui si è voluto raccogliere gli atti in questo volume, è un incentivo ad interrogarsi sulla contrapposizione tra due correnti di pensiero che dibattono tra il diritto dei singoli ad una "giusta imposta" ed altra cultura giuridica secondo cui la discrezionalità del legislatore, in quanto rappresentativa e legittimata dagli elettori, avrebbe carattere assoluto, svincolata da limiti etici.

Si ringraziano, per la cortesia, la collega Francesca Romana Bottari per i testi in inglese, tutto lo staff della Fondazione per la efficiente celerità dell'edizione e soprattutto gli amici studiosi dell'Etica, della Economia Politica, del Diritto Tributario

e della Scienza delle Finanze, per aver volentieri accettato di confrontarsi su un tema così basilare ma, al tempo stesso, complesso e sfuggente, fornendo i loro contributi intellettuali interdisciplinari, nella migliore tradizione della Fondazione Telos.

ANALISI DELLE CAUSE DELLA CONTRIBUZIONE
E DEI LIMITI AL POTERE IMPOSITIVO
IL PENSIERO MEDIEVALE
NELLA COSTITUZIONE REPUBBLICANA
INTRODUZIONE AL TEMA DEL CONVEGNO

Giovanni Castellani

Abstract

Il principio di capacità contributiva, come pensato dai padri costituenti, i quali sembrano essersi ispirati al pensiero medievale sulla contribuzione alle “spese pubbliche”, guida l’azione legislativa per necessarie finalità di giustizia distributiva oltre che di partecipazione e di concorso al Bene Comune. L’art. 2 della Costituzione, riconosce il primato della persona umana e il primato delle altre formazioni sociali dove si svolge la personalità umana. I “diritti inviolabili dell’uomo” preesistono allo Stato e non sono “creati” dallo Stato. Tra questi diritti inviolabili un posto a sé è occupato dal diritto alla “giusta imposta” che deve essere conformata alle capacità dei contribuenti.

Naturalmente, riflessioni di questo tipo hanno bisogno di essere contestualizzate in un orizzonte più ampio, che non solo valuta i principi della nostra Costituzione repubblicana, ma da un lato si inquadra, seppure in sottofondo, nella moderna crisi dello Stato Fiscale che potrebbe addirittura condurre alla crisi Fiscale dello Stato e, dall’altro, nella evoluzione storica delle scelte di politica tributaria fatte in Italia, dall’unificazione fino alla riforma del 1971.

Nella migliore tradizione della Fondazione Telos, questo convegno, con contributi interdisciplinari ma che necessariamente non potranno affrontare tutti i vari temi accennati, vuole essere un incentivo ad interrogarsi specificamente sulle soluzioni alla contrapposizione di due correnti di pensiero che dibat-

tono tra il diritto dei singoli ad una giusta imposta e la cultura giuridica secondo cui il potere e la discrezionalità del Legislatore avrebbero carattere assoluto svincolato da limiti etici.

The principle of ability to pay, as intended by the founding fathers, who seem to have been inspired by medieval thought on the “public expenditures” contribution, guides the legislative action necessary for purposes of distributive justice as well as participation and competition in the Common Good. Article. 2 of the Constitution, recognizes the primacy of the human person and the primacy of the other social formations where human personality takes place. The “fundamental human rights” preexist to the State and are not “created” by the State. Among these inalienable rights, a place in itself is occupied by the right to “fair tax” that must be conformed to the ability of taxpayers.

Of course, such considerations need to be contextualized in a broader horizon. It evaluates not only the principles of our republican Constitution, but it is on one hand a part of the modern crisis of the State Tax, that could even lead to a fiscal crisis of the State, albeit in substratum, and secondly of the historical evolution of tax policy choices made in Italy, since Unification and until the Reform in 1971.

In the best tradition of “Fondazione Telos”, this conference, with interdisciplinary contributions that can not necessarily address all the various issues mentioned, aims to be an incentive to investigate specifically about the solutions to the juxtaposition of two currents of thought debating between individual’s right to a fair tax, and the juridical culture stating that the power and the discretion of the legislator would have absolute character free from ethical limits.

Quando, qualche mese fa, con Vincenzo Bassi, si dibatteva oziosamente¹ intorno ad un recente studio di Gaspare Falsitta (che si giudicava di grandissimo pregio ed interesse per chi ama la materia tributaria)², è venuta abbastanza spontanea, anche alla luce della realtà economico-sociale che si sta vivendo, l'idea di interrogarsi di nuovo su cosa oggi potesse essere considerata una “imposta giusta”, muovendo essenzialmente dal concetto, a questi fini fondamentale ma non unico, della c.d. “capacità contributiva”, previsto nell'art. 53 della nostra Costituzione Repubblicana.

Per porsi in modo corretto una tale domanda, e conseguentemente cercare di ottenere risposte coerenti e pertinenti, si è cercato di declinare una serie consequenziale di riflessioni (multidisciplinari, nella migliore tradizione scientifica della Fondazione Telos), partendo, però, proprio dal citato studio del Falsitta, che sottolineava la necessità preliminare di confutare quella che viene definita dallo stesso autore “una favola”: il fatto, cioè, che sia corretto sostenere che “sul testo dell'art. 53 si sia sedimentata una moltitudine di ricostruzioni tutte rispettose delle regole e dei limiti che qualunque interpretazione giuridica di testi normativi deve possedere e, dunque, di ricostruzioni tutte egualmente valide e plausibili. Le cose, però”, prosegue Falsitta, “non stanno affatto così. La più parte di queste sedicenti interpretazioni hanno natura schiettamente politica ed ideologica. In senso giuridico sono pseudo-interpretazioni, o sovra interpretazioni, secondo il lessico di U. Eco”³.

¹ *L'avverbio è volutamente autoironico, ed è usato solo per sdrammatizzare un po' la situazione lavorativa in cui versa molta della platea di questo Convegno: professionisti del Diritto Tributario, soffocati quotidianamente da mille scadenze, oppure esausti nel cercare di comprendere l'ultima risoluzione dell'Agenzia delle Entrate che dovrebbe spiegare l'ultima normetta fiscale inserita in un decreto omnibus.*

² *Cfr. G. Falsitta, “Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente”, in Rivista di Diritto Tributario n. 9/2013, Giuffrè.*

³ *Ibidem.*

Si può dire, infatti, che oggi ancora convivano due correnti di pensiero sulla “capacità contributiva”, che sono completamente contrapposte.

Da una parte, una corrente dottrinarica probabilmente con radici nell’originario pensiero degli anni 20 di Achille Donato Giannini, “sottopone ad una lettura nichilista ed abrogante la disposizione del comma 1 dell’art. 53 della Costituzione, riducendola ad un mero doppione dell’art. 3 della stessa Costituzione, pur esso svuotato di consistenza sul versante tributario”⁴.

Dall’altra parte, un’altra Dottrina riconosce nel comma 1 dell’art. 53 una disposizione di fondamentale portata normativa da cui derivano serissimi vincoli per il legislatore fiscale.

Per la prima corrente, l’indirizzo interpretativo afferma il carattere assoluto e senza limiti del potere legislativo in materia tributaria. “Cade in questa concezione l’idea dell’imposta come ‘quota’, come frazione di una totalità e il prelievo può legittimamente investire ed espropriare la totalità del reddito della persona ed andare oltre (ed anche la totalità del patrimonio)”⁵. Si assiste ad una sorta di rovesciamento dell’ordine logico delle cose (almeno secondo il sentire più diffuso) per cui il prelievo a carico di ciascun contribuente non sarebbe in relazione alla capacità economica del singolo a sostenerlo, quanto piuttosto in relazione alle spese pubbliche da coprire. “La spesa, da *posterius*, rispetto alla ricchezza imponibile, diventa *prius*”⁶.

Per il secondo filone dottrinario, invece, la prestazione patrimoniale imposta è, in sintesi estrema, un’obbligazione pecuniaria pubblica connotata dalla funzione di riparto di spese pubbliche e soggiace alla capacità contributiva ed è criterio di giustizia perché parametro della capacità oggettiva e soggettiva, di sostenere il prelievo; “attraverso codesto metro l’universalità dell’obbligo di contribuzione (“tutti sono tenuti”) viene

4 *Ibidem.*

5 *Ibidem.*

6 *Ibidem.*

ristretto e circoscritto a coloro che possiedono capacità alla contribuzione”⁷.

Con la conseguenza che detta capacità dovrebbe divenire presupposto ineludibile per rispettare i principi costituzionali. Principi che, peraltro, non sarebbe corretto interpretare, dimenticando il dibattito dell’Assemblea Costituente.

Sembrebbero, perciò, “di carattere schiettamente ideologico, sicuramente estranee alle radici storiche e alle ragioni specifiche che portarono alla creazione dell’art. 53, quelle ricostruzioni che affermano l’assoluta prevalenza e preminenza dell’interesse del fisco rispetto ai “diritti inviolabili” della persona e vedono nell’art. 53 uno strumento creato per tutelare la “ragione fiscale”, ossia la ragion di Stato in versione fiscale, e per legittimare eccessi e abusi in ogni campo delle leggi di imposta”⁸.

Si è ritenuto interessante chiedersi, allora, se non fosse utile rileggere le tesi del c.d. “giusnaturalismo tomista”, per verificare se esse siano state, in materia fiscale, fondamento integrante della nostra Costituzione. Ciò, peraltro, sembra essere decisamente accaduto nell’Assemblea Costituente “dove venne chiarito come il riferimento all’uomo o alla “persona umana” fosse da intendere quale elevazione dell’uomo a centro di imputazione di una serie indeterminata di diritti e anche di rapporti all’interno delle molteplici organizzazioni nei quali il soggetto realizza la propria personalità... ed ove un posto a sé occupa il diritto alla giusta imposta”⁹; criterio, questo, che si cercherà di approfondire specificamente nel corso dei lavori di questo Convegno.

7 *Ibidem.*

8 *Ibidem.* Dove l’autore riporta in nota che uno degli attuali, principali assertori di questa teoria statolatrica, che afferma il diritto dello Stato a praticare l’ingiustizia fiscale per ragioni di gettito è P. Boria, “L’interesse fiscale”, Torino, 2002. Collocando su analoga linea i lavori di A. Fedele, “La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione Italiana”, in *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, nonché di F. Gallo, “Le ragioni del Fisco”, Bologna, 2007.

9 *Ibidem.*

Qualche breve premessa appare, tuttavia, utile per contestualizzare e sistematizzare il cuore dei lavori di oggi.

Certamente può affermarsi, in estrema semplificazione che, in un regime democratico che sia tale, non solo nel senso garantista dell'adozione di certe regole di democrazia elettiva, ma anche nel senso sostanziale di un patto costituzionale dotato di un certo contenuto, le imposte giuste non possano colpire chiunque per qualsiasi scopo. Esse andrebbero infatti intese anche come mezzo per modificare, a prescindere dalla spesa, il processo economico, e dovrebbero tendere a promuovere obiettivi accolti o consentiti dalla Costituzione, protesi al Bene Comune, concetto, quest'ultimo, diverso da quello di Interesse Pubblico¹⁰.

Del Bene Comune sono state date diverse definizioni, tutte, però, con un motivo comune: quello di "bene relazionale" il quale, costruito e goduto insieme, è di tutti e di ciascuno¹¹.

Al di là della sua categorizzazione e collocazione, per le sue particolari caratteristiche, entro la cornice dei beni relazionali, l'idea di Bene Comune è stata intesa e sviluppata assai diffusamente sia dagli economisti che da altri studiosi delle scienze sociali.

In estrema sintesi si potrebbe affermare che il Bene Comune è lo sviluppo del massimo interesse possibile delle persone e perciò non è la semplice somma del bene di ciascun singolo individuo né tantomeno un semplice bene collettivo; esso è piuttosto il "complesso di condizioni per il vivere buono", ricco di componenti, tangibili ed intangibili¹².

¹⁰ Cfr. A. Amatucci, "Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino", in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3/2013, Cedam.

¹¹ Cfr. F. Corvo, "L'etica nel governo delle imprese", *Guerini e Associati*, 2002.

¹² Un'esaustiva rassegna di queste componenti è contenuta nel recente Rapporto redatto da Stiglitz, Sen, Fitoussi ed altri esperti, commissionato loro nel 2008 dal Presidente della Repubblica francese Sarkozy e completato nel 2009. Il Rapporto denuncia tutti i limiti del Pil nell'essere assunto come indicatore genuino del benessere di una nazione, senza però procedere all'individuazione di un altro indicatore sintetico alternativo ad esso, in

Dato che caratteristica del Bene Comune è il fatto che esso è di tutti, ma anche di ciascuno, politiche economiche e dunque tributarie ad esso ispirate, non dovrebbero prescindere dalla ricerca dell'equità, congiuntamente all'efficienza (traducibile quest'ultima nel non sprecare risorse nel raggiungimento dello scopo che di volta in volta si prefiggono).

Ecco perché l'attenzione non dovrebbe esaurirsi in un riequilibrio, in nome della giustizia, relativo soltanto alla sfera materiale, ma dovrebbe abbracciare anche altre dimensioni della persona, in linea con una sua promozione integrale¹³.

Innanzitutto, dunque, ai tributi in generale, in quanto espressione di un tipico potere di coazione patrimoniale, la moderna finanza pubblica, nell'ottica di una giustizia distributiva (finalità naturale di una politica tributaria equa), dovrebbe applicare una serie di regole (tutte, per lo più, di fonte costituzionale, nelle democrazie moderne) che assicurino un corretto rapporto tra Stato e cittadini in un'ottica di sviluppo sociale.

La prima di queste regole è quella della "legalità" o "riserva di legge" secondo cui i tributi possono essere istituiti solo con la legge, o con atto avente forza di legge, in quanto espressione e funzione della democrazia rappresentativa.

In Italia, secondo la nostra Corte Costituzionale questo principio si applica ad ogni "prestazione imposta", anche se non è definibile propriamente come tributo secondo i canoni del diritto tributario vigente. E ciò si desume chiaramente dall'art. 23 della Costituzione che, appunto, non si riferisce solo ai tributi.

L'obbligo tributario è invece posto dall'articolo 53 della Costituzione italiana in rapporto alle "spese pubbliche" per fornire, cioè, i mezzi finanziari necessari al sostenimento delle stesse. Un requisito distributivo fondamentale del tributo dovrebbe quindi essere che esso sia devoluto al finanziamento

quanto ogni paese dovrebbe, in base ai suoi valori e preferenze politiche, attribuire pesi diversi alle differenti componenti del benessere nazionale

13 Cfr. P. Grasselli, M. Moschini (a cura di), "Economia e persona, Vita e Pensiero", Milano, 2007.

delle spese pubbliche o ad altri obiettivi di utilità sociale, che coinvolgono il contribuente.

Tuttavia, in uno Stato che abbia come obiettivo lo sviluppo economico e sociale, la capacità contributiva potrebbe mancare non solo quando il prelievo, o per la sua entità o per la sua destinazione, sia tale da produrre declino, ma anche quando sia tale da produrre stagnazione, che impedisce il “progresso” economico e sociale. Solo così sembrerebbe giustificarsi, nel patto costituzionale, il sacrificio del contribuente e l’adesione a una nozione di giustizia nel sacrificio, e cioè il sacrificio per il Bene Comune. Infatti, l’articolo 41 della nostra Costituzione stabilisce anche che “l’iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana”. E aggiunge che “la legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l’attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali” (meglio forse sarebbe stato scrivere “fini di utilità sociale”). E quindi, dalla norma considerata, sembra si possa desumere anche l’accettabilità del tributo come strumento di controllo e programmazione per fini di utilità sociale; per fini, cioè, che possono andare al di là di quelli di fornire i mezzi per le spese pubbliche, stabiliti nell’articolo 53, di cui si è appena detto.

Accanto ai requisiti della certezza, della democraticità, della destinazione ai fini fiscali ed extrafiscali considerati utili e ammissibili, vi è ancora nella nostra Costituzione, un quarto canone tributario: quello per cui il tributo dovrebbe riguardare tutti, ossia il canone della c.d. “universalità dell’imposta”.

Questo principio discende dal fatto che tutti si avvantaggiano, almeno potenzialmente, dell’azione dell’operatore pubblico che preleva i tributi, sicché tutti hanno l’obbligo di dare ad esso il proprio concorso. Il patto costituzionale fra cittadini andrebbe visto quindi come un patto fra uguali, non ammettendo soggetti privilegiati o immuni dal contributo allo sforzo collettivo.

Questo principio di “universalità” non va però confuso con quello di “uguaglianza”, pure accolto dal nostro ordinamento. E’ meno esigente: la norma recita: “tutti devono contribuire”. Ciò potrebbe significare, in altri termini, che se una persona è chiamata a pagare, anche poco, il principio è rispettato.

La regola dell’uguaglianza viene perciò interpretata (così come in tutti gli Stati moderni) non già come una regola puramente aritmetica, per cui tutti dovrebbero pagare la stessa somma di imposta, di cui reddito e patrimonio sono considerate le fondamentali espressioni (anche se non le sole). Il prelievo delle imposte, secondo le norme costituzionali moderne (in Italia lo stabilisce il comma 2 dell’art. 53 della Costituzione), dovrebbe crescere, almeno rispetto al reddito dei cittadini, non già in guisa da realizzare una “proporzione” tra tributo e reddito, ma una “progressione”. Si assume, cioè, che la capacità contributiva non si accresca in proporzione al reddito, ma più che in proporzione; e ciò si fa discendere dalla fondamentale riflessione¹⁴ per la quale l’utilità personale del reddito si dovrebbe ridurre più che in proporzione e, quindi, proprio un’imposta progressiva dovrebbe realizzare il principio del c.d. “sacrificio uguale”.

L’uguaglianza tributaria, dunque, nel nostro ordinamento, almeno ufficialmente (purtroppo la pratica può risultare diversa), si valuta con riferimento al concetto di progressività, realizzando così la c.d. “equità verticale”, fra soggetti con mezzi economici diversi.

Esiste, però, anche la nozione di “equità orizzontale”, fra soggetti con mezzi economici simili e bisogni simili. A questo riguardo, all’articolo 3 la nostra Costituzione pone una massima, riconosciuta da tutte le costituzioni moderne: quella secondo cui “tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono uguali innanzi alla legge, senza distinzioni di sesso, di razza, di

¹⁴ Sul tema, cfr. diffusamente L. Einaudi, “Principi di Scienza delle Finanze”. Einaudi, Torino 1956.

lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali”.

I tributi, dunque, non dovrebbero effettuare discriminazioni fra i cittadini in relazione a quanto appena detto. Il ricordo fra questo concetto, per così dire “negativo”, di uguaglianza e quello “positivo” della considerazione della capacità contributiva, di cui all’articolo 53, è specificato, in senso dinamico, seppure un po’ troppo pomposo, nella seconda parte dell’articolo 3, il quale stabilisce che è compito della Repubblica “rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l’uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del paese”¹⁵.

Se questi sono, in estrema sintesi, i contorni giuridici, etici ed economici dell’obbligo tributario, non si può dimenticare, però, che l’art. 2 della Costituzione italiana riconosce il primato della persona umana ed il primato delle altre formazioni sociali dove si svolge la personalità umana. I “diritti inviolabili dell’uomo” preesistono allo Stato e non sono creati dallo Stato. Tra questi diritti inviolabili un posto a sé è occupato dal diritto alla “giusta imposta”, che deve essere conformata alle capacità dei contribuenti “*quantum ad facultatem agentium*”.

Ecco così proporsi la prima direttrice delle domande centrali dei lavori odierni: fino a dove si deve estendere la richiesta di imposte, da parte dello Stato e degli altri Enti dotati di potere d’imposizione? Esistono criteri per delimitare ciò che è coinvolto nel patto fiscale?

In via propedeutica, per inquadrare sensatamente tali domande, si dovrebbero utilizzare criteri oggettivi e criteri soggettivi: in base ai primi, ci si dovrebbe riferire al legame delle cose con il territorio su cui si esercita il potere di imposizione

15 È stato osservato, e si condivide, che tale enunciazione della Carta Costituzionale è piuttosto enfatica; in effetti essa riflette il temperamento di dottrine diverse, come quella del personalismo sociale cattolico e quelle laburiste, in parte di matrice marxista e in parte di matrice autogestionaria e sindacalista, che si confrontarono e si combinarono in sede costituente.

dell'ente considerato; in base ai secondi, ci si dovrebbe riferire al legame delle persone con tale territorio. E sia l'uno che l'altro punto di vista sembrano avere una giustificazione razionale, in base al criterio di partecipazione alla comunità considerata, e quindi in base al criterio di un interesse agli scopi a cui l'imposta tende, ovviamente in modo diverso, secondo il grado di sviluppo capitalistico e all'organizzazione sociale ad esso collegata.

E qui sembra aprirsi una seconda fonte di riflessioni.

Sono infatti possibili diverse combinazioni e soluzioni, come la storia ci mostra e come il mondo attuale ci fa vedere. Le realtà istituzionali non sono affatto così schematiche e semplici¹⁶. Gli Stati moderni riflettono complessi fattori politici che non si possono certo ricondurre puramente al grado di sviluppo capitalistico né al tipo di sistema economico, e dunque non si può certo pretendere (soprattutto in questa sede) di riuscire a tracciare un'analisi sensata del tipo di pressione tributaria che possa desumersi come la più appropriata per lo stadio di sviluppo economico-capitalistico in cui viviamo.

Certo è che l'osservazione oggettiva che oggi si può trarre è che lo "Stato Fiscale" è certamente in crisi. E questo sembra non valere solo per paesi come l'Italia, ove tale crisi è particolarmente evidente, dato il livello astronomico del disavanzo pubblico¹⁷.

La crisi sussiste dovunque. Infatti, nei Paesi ove la pressione tributaria ha raggiunto livelli estremamente elevati, i governanti si stanno rendendo conto che essa non può essere ulteriormente aumentata, senza gravissimi inconvenienti economici. Si pensi solo al soffocamento degli incentivi a produrre e a investire, all'erosione dei risparmi, alla possibile ricomparsa

¹⁶ Per un approfondimento, cfr. K. Popper (capitoli su Marx), in "La società aperta e i suoi nemici". Armando, Roma 1973.

¹⁷ Cfr. Il Bollettino Statistico della Banda d'Italia aggiornato al marzo 2014, ove si riporta che mentre le entrate tributarie sono state solo lievemente superiori rispetto all'anno scorso, il debito della Amministrazioni pubbliche è aumentato, a marzo, di 12,8 miliardi, raggiungendo il record di 2.120 miliardi di euro.

di un'economia di scambi in natura (il medico visiterà l'idraulico gratuitamente, perché questo gli riparerà il lavabo senza farsi pagare a sua volta), oppure anche, all'aumento dell'area dell'economia domestica, nella quale ognuno svolge da sé diversi servizi a favore della casa per effettivi fini di risparmio, servizi che però contraggono la crescita complessiva. Infine, cosa più grave di tutte, si creano i presupposti per lo sviluppo di un'economia "informale", ai margini della legalità.

Queste semplici riflessioni ripropongono il problema, già sollevato da Schumpeter in un famoso saggio del 1918, poi ripreso nel secondo dopoguerra¹⁸: se possa darsi una crisi dello Stato Fiscale e quali siano le condizioni che la determinano. Egli definiva la crisi di un sistema tributario come un ovvio, ineluttabile, continuo fallimento, dovuto a un cambiamento sociale inarrestabile. E portando esempi storici di questo fallimento, si rifaceva poi alla situazione dei paesi capitalistici del suo tempo che si accingevano ad affrontare i problemi del primo dopoguerra, mettendo in luce come la capacità fiscale dello Stato basato sulle imposte, avesse i suoi insuperabili limiti.

Schumpeter riprenderà poi questo tema¹⁹, per inquadrarlo nella sua teoria dello sviluppo e del superamento del sistema economico di mercato; teoria che forse conserva tutt'oggi alcune suggestioni, anche se le sue previsioni si sono avverate solo in piccola parte, e soprattutto non nel loro nucleo centrale.

Resta però aperto il problema, a suo tempo lucidamente posto sempre dallo stesso economista austriaco, se i Paesi del mondo occidentale si avviino ineluttabilmente verso una crisi dell'organizzazione dello Stato basato solo sulle imposte, domandandosi al contempo se la riscontrata tendenza alla "crisi dello Stato Fiscale", si debba tradurre necessariamente in una "Crisi fiscale dello Stato". In altre parole, di fronte alla tendenza all'ampliamento della spesa pubblica, anche per le asimmetrie congiunturali e alla palese difficoltà di aumentare ulteriormente il gettito dei tributi sul reddito nazionale, la domanda è:

18 Cfr. diffusamente J.A. Schumpeter, "The crisis of the tax State", 1954.

19 Cfr. J. A. Schumpeter, "Capitalismo, socialismo, democrazia". Ed. Comunità, Milano 1954.

si deve assistere impotenti ad una dilatazione progressiva del disavanzo pubblico, con i connessi problemi di inflazione, oppure (con i limiti internazionali imposti al disavanzo) ad una rischiosa e dolorosa china deflazionistica?

È difficile coprirsi bene con una “coperta corta”. Tuttavia, se la “sostenibilità” dello Stato Fiscale puro non sembra realistica, perché la pressione tributaria non può superare certi livelli, la “Crisi fiscale dello Stato”, invece, potrebbe essere superata con una diversa concezione dell’azione pubblica. La si potrebbe combattere, per esempio, attaccando il mito per cui la spesa pubblica ufficialmente classificata sociale, lo sia sempre nella realtà; verificando seriamente che i prezzi pubblici “politici” e le varie agevolazioni fiscali siano sempre giuste; rafforzando l’attacco alla radice ideologica, ancora dura da estirpare, per cui la formula della burocrazia pubblica sia la forma migliore per assicurare il servizio pubblico, etc.; ma queste sono suggestioni di politica economica che necessiterebbero un convegno strutturato diversamente, al quale auspabilmente si rimanda in un prossimo futuro.

A questo punto, prima di lasciare la parola ai relatori, può essere utile un’ultima, brevissima nota introduttiva, ricordando cosa è successo in Italia da 170 anni a questa parte e quanto le scelte impositive che si sono susseguite abbiano soddisfatto, e continuino a soddisfare, i criteri di giustizia tributaria che si discuteranno tra poco.

Il principio di capacità contributiva definito da Tomaso d’Aquino nel Medio Evo, venne riportato in auge nel 18° secolo facendo il suo ingresso in un testo costituzionale in Francia, attraverso l’Articolo 13 della “Dichiarazione dei diritti dell’uomo e del cittadino” del 1789.

E le norme contenute in quell’articolo 13, possono essere considerate l’origine della specifica e puntuale introduzione del principio di capacità contributiva nelle Costituzioni europee del 19° e 20° secolo.

In Italia, il principio di capacità contributiva fu declinato inizialmente nell’Articolo 25 dello Statuto Albertino, legandolo ad un altro principio cardine, quello di uguaglianza.

Entrambi costituirono le basi di “equa tassazione” dello Statuto, che fu il primo statuto del regno d’Italia.

Come molti di coloro che studiano queste materie ricorderanno, il sistema tributario italiano risultò dalla fusione di quello del Piemonte con i sistemi degli altri sei Stati, che coesistevano sul territorio nazionale: il Lombardo-Veneto, il Granducato di Toscana, lo Stato Pontificio, il Regno delle due Sicilie, il Granducato di Parma, quello di Modena.

Lo Stato piemontese, con Cavour, aveva già attuato una dura politica fiscale, in modo da far risultare in pareggio il Bilancio del 1858, nonostante le guerre, assegnando il ruolo di protagonista all’imposta fondiaria sui terreni. Il primo compito che quel Governo valutò imprescindibile, con l’unificazione nazionale, fu quindi la creazione di un’imposta fondiaria unificata (esistevano ben ventidue catasti), con la quale, nel 1864, fu istituita una massa unica delle imposte fondiarie pagate in Italia, e la si ridistribuì nelle varie regioni con un po’ più di giustizia²⁰.

Fu poi istituita, sempre nel 1864, l’imposta di Ricchezza Mobile, unificando e trasformando alcune imposte preesistenti come l’imposta di patente e quella personale del Piemonte e del Parmense, l’imposta di famiglia della Toscana, l’imposta sulle arti e il commercio del Lombardo-Veneto, la capitazione del Modenese.

L’anno successivo veniva istituita un’imposta sui fabbricati, compresi quelli industriali, in una percentuale fissa del reddito imponibile. Reddito che era stimato sulla base della denuncia del contribuente e tenuta ferma per un quinquennio (senza catasto, quindi, in questo settore). La revisione quinquennale venne però di solito fatta mediante coefficienti automatici (i limiti analitici odierni hanno, dunque, radici lontane).

Tali scelte di struttura impositiva, continuarono più o meno simili fino al secondo dopoguerra, lasciando all’imposta personale progressiva (che si rivelerà pietra angolare di realiz-

20 Cfr. diffusamente l’esplicitazione di tale concetto in L. Einaudi, “La guerra e il sistema tributario italiano”. Laterza, Bari 1927.

zazione dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza, nelle democrazie moderne), un ruolo marginale sul totale della pressione fiscale. Basti ricordare che, in percentuale, anche dopo la riforma Vanoni del 1951, l'imposta personale progressiva sul reddito era ancora del tutto inadeguata, rivestendo un ruolo modestissimo che contrastava con i dati di importanti Paesi occidentali avanzati, come gli Stati Uniti, la Gran Bretagna, la Svezia, nei quali tale imposta era quella principale del sistema fiscale.

Il cambiamento di rotta iniziò nel settembre del 1962; con la nomina di una commissione di studio istituita presso il Ministero delle Finanze, al fine di instaurare un sistema più giusto, prendeva avvio la lunga e tormentata fase di elaborazione della riforma organica e globale del sistema tributario italiano, culminata, undici anni dopo nel 1971, con l'approvazione definitiva della Legge Delega per il nuovo ordinamento fiscale.

Ma il travaglio fu lungo e doloroso, sia per le vicende dei vari Governi di breve durata, sia per le forti resistenze politico-burocratiche all'innovazione.

Al termine di questo lungo iter, comunque, nelle varie relazioni parlamentari, gli obiettivi della riforma, per impiantare un nuovo e giusto sistema impositivo, vennero essenzialmente così sintetizzati:

- Globalità. Il nuovo sistema tributario doveva essere improntato a principi unitari in modo che i singoli istituti tributari non fossero a sé stanti, ma collegati fra loro, onde poter utilizzare la manovra fiscale come elemento di sostegno o di contenimento della domanda globale.
- Chiarezza e semplicità. La chiarezza e la semplicità dovevano costituire il cardine dell'ordinamento fiscale. Il cittadino non avrebbe dovuto essere soggetto a norme discrezionali, le sanzioni avrebbero dovuto essere chiare e precise e applicabili automaticamente. La validità di qualsiasi sanzione è legata, infatti, alla facilità e celerità di applicazione, mentre i cittadini richiedono che le imposte nella loro struttura e nelle disposizioni legislative che le regolano, sia-

no chiare e semplici onde potersi orientare in modo sicuro, senza correre il rischio di erronee interpretazioni o di conseguenze inizialmente imprevedibili.

- Adeguamento del sistema fiscale alla programmazione. Si trattava di un obiettivo valido negli anni sessanta, ma che oggi sembra, per motivi evidenti, superato.
- Predisposizione del sistema fiscale in modo tale da stabilizzare il reddito nazionale. Anche questo obiettivo sembra oggi datato. Il sistema fiscale avrebbe dovuto essere costruito in modo da adeguarsi alle variazioni congiunturali automaticamente e quindi essere efficace strumento di stabilizzazione del reddito nazionale. Tale risultato si sarebbe ottenuto, fra l'altro, avvicinando, nei limiti del possibile, i momenti della produzione del reddito e quelli del pagamento delle imposte.

Come e quanto questi obiettivi siano stati effettivamente raggiunti, è sotto gli occhi di tutti, e ciascuno può giudicare come vuole; tuttavia i contributi della Dottrina ed i principi desumibili dalle varie sentenze della Corte Costituzionale succedutesi negli anni, consentono comunque di estrapolare alcuni requisiti etici, giuridici ed economici, necessari a permettere di affermare che un sistema tributario che si vuole costituzionalmente giusto, possa essere realmente tale, qualora rispetti le seguenti precondizioni:

- Destinazione del tributo alla copertura delle spese pubbliche e ad altri fini di sviluppo sociale, ovverossia “razionalità” del tributo²¹.
- Legalità del tributo, sia come requisito di democraticità, dato il principio che le leggi sono approvate da organismi rappresentativi, sia come requisito di certezza rispetto all'arbitrio amministrativo.

²¹ Il termine è di Griziotti, che distingue i tributi in “razionali” e “irrazionali” a seconda che, appunto, servano a spese pubbliche o ad altri obiettivi di utilità sociale, oppure si configurino come taglie, estorsioni, dirigismi e interventismi arbitrari o espropriatori. Cfr. diffusamente B. Griziotti, “Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle Finanze del Diritto Finanziario”. Giuffrè, Milano 1953.

- Universalità e uguaglianza del tributo, in rapporto all'esercizio dei diritti di libertà civile, politica, sindacale, etc..
- Rispetto per la libertà economica privata e della proprietà privata, quindi limiti all'azione fiscale ed extrafiscale del tributo, connessi alla tutela costituzionale dell'economia di mercato; il tributo non può essere né confiscatorio, né inutilmente discriminatorio, semmai utile per un dirigismo funzionale.
- Equità tributaria in rapporto alla capacità contributiva e, quindi, una volta condivisa il significato più accreditato, progressività del sistema tributario.

Questi cinque canoni di fonte costituzionale appena indicati, senza alcuna pretesa di esaustività, riguardano il giusto rapporto tra tributi e cittadini. Può essere, tuttavia, utile aggiungere altri due, che la Costituzione non si preoccupa di indicare perché di "tecnica fiscale", ma che pure hanno grande importanza:

- Efficienza tecnica. Il tributo non dovrebbe essere tecnicamente costoso rispetto al suo rendimento; lo Stato dovrebbe evitare che i costi di riscossione che esso comporta e quelli che addossa al contribuente (oggi giorno sempre più onerosi) per comprendere, contabilizzare e pagare il tributo, siano tali per cui risulta sproporzionato il rapporto tra ciò che esso raccoglie e il costo di percezione del prelievo²².
- Efficacia tecnica. Occorre che il tributo sia tecnicamente solido e semplice e quindi che l'evasione e i ritardi di pagamento siano ridotti al minimo, onde evitare che l'Erario sia in posizione di debolezza, dovuta all'imperfezione della macchina tributaria (ancora troppo farraginosa e deresponsabilizzata).

Lasciando la parola ai relatori, si pongono di nuovo queste domande: il quadro di riferimento generale che si è tentato di fare, è corretto? I canoni appena sommariamente ed

²² *Il problema attualmente è purtroppo molto sentito dai cittadini e dai professionisti che li assistono, con un malessere riassumibile nell'espressione "è ridicolo dover pagare qualcuno per pagare le tasse".*

introduttivamente illustrati, bastano a qualificare un'imposta "giusta"?

E poi, giusta sotto quale profilo? Quello del cittadino che deve contribuire in modo giusto al Bene Comune o quello dello Stato che deve comunque perseguire il Pubblico Interesse anche svincolato da limiti di giustizia e dunque etici?

In altri termini il "giusnaturalismo tomista" è ancora attuale e praticabile? La risposta è affidata, almeno per oggi, ai lavori di questo Convegno, ai nostri studiosi dell'Etica, della Politica Economica, del Diritto Tributario e della Scienza delle Finanze che ringrazio per aver amichevolmente accettato di confrontarsi su un tema così basilare ma, al tempo stesso, complesso e sfuggente.

RAZIONALITÀ DELLA LEGGE
E CRITERI DEI PRINCIPI CONTRIBUTIVI
IN TOMMASO D'AQUINO

Giorgio Faro

Abstract

La dottrina personalista, che emerge nella concezione della legge, e implicitamente anche della norma tributaria in Tommaso d'Aquino, nell'attuazione pratica si è scontrata con l'avvento degli stati nazionali e delle monarchie assolutiste. In questo saggio, oltre a rammentare i criteri che regolano l'ordinamento giuridico nell'Aquinate, vedremo anche le difficoltà pratiche nell'attuarlo, nel regno di Inghilterra, identificando in Tommaso Moro uno dei più attenti interpreti tomisti, in ambito giuridico e politico, nel difficile trapasso tra Medio Evo ed età moderna; cioè nell'Europa tra la fine del Quattrocento e gli inizi del Cinquecento, scossa dalla riforma protestante.

The personalist doctrine, which emerges in the conception of the law, and implicitly also of the tax rule in Thomas Aquinas, in the practical has clashed with the advent of the Nation State and absolutist monarchies. In this essay, as well as a reminder of the criteria that govern the legal system in Aquino, we will also see the practical difficulties in carrying it into the realm of England, and identify Sir Thomas More as one of the most careful Thomists interpreters, in legal and political matters during the difficult transition from the Middle Ages to the modern age; ie in Europe shaken by the Protestant Reformation between the late fifteenth and early sixteenth century.

Come noto, Aristotele scrive l'Etica Nicomachea come introduzione alla Politica. I suoi due modelli sono: per l'etica

teorica, Socrate; per l'etica politica, Pericle. Anch'io, in questa relazione, terrò conto della riflessione teorica di Tommaso D'Aquino, ma anche delle applicazioni pratiche di un suo insigne seguace, Tommaso Moro (1478-1535), che vive in un periodo significativo: la transizione dal Medio Evo all'età moderna. Per evitare le infide omonimie (entrambi si chiamano Tommaso), parlerò sempre dell'Aquinate per intendere Tommaso d'Aquino, lasciando a Tommaso Moro il suo nome.

Chi era l'autore preferito di Enrico VIII? L'Aquinate! Ne è conferma diretta la replica di Lutero all'*Assertio septem sacramentorum*, scritta contro la sua dottrina da Enrico e rivista da Tommaso Moro, che valse ai regnanti inglesi (e lo vale tutt'ora!) il titolo di *Defensor fidei* (contro il protestantesimo). Nella sua replica, Lutero si scaglia contro Enrico VIII, definendolo "insulsissimo tomista, scrofa tomista, porco tomista". Ma Enrico VIII tradì il suo tomismo, Moro no. Al re può appartenere la vita di un suddito, non la coscienza, che può resistere a leggi ingiuste. Che anche Moro (spesso duro, con i fatui rappresentanti della scolastica decadente e relativista dell'epoca) fosse fedele seguace dell'Aquinate, lo si evince nella polemica con il filo-luterano Tyndall, in cui ne parla come "il fiore stesso della Teologia".

La tradizione tomista inglese era solida. Il Vescovo Cancelliere Robert Stillington, nel 1468 dichiarava, nella più retta dottrina dell'Aquinate, che "la giustizia è base, fonte e radice della prosperità, della pace e degli ordinamenti di ogni regno. Su di essa si fondano tutte le leggi del mondo, in un triplice ordine: la legge di Dio (*lex aeterna* di Tommaso, con cui la Provvidenza divina mira al *bonum universi*), la legge di ragione (*lex naturalis*, partecipazione alla ragione umana della legge eterna) e la legge umana (posta dagli uomini). Entrambe queste ultime due concorrono al *bonum commune* della comunità politica, che spesso l'Aquinate identifica con la pace, o con la ciceroniana *concordia civium*; laddove la *lex aeterna* concorre al *bonum universi*, il cui unico, insindacabile e imperscrutabile tutore è Dio.

Nella *Summa Theologiae*, I-II, q. 95 a3 si trova che “ogni legge umana (positiva) ha due aspetti:

1. è un mezzo ordinato a un fine, che è un bene utile” (bene comune: convivenza pacifica);
2. “è una regola (in quanto conferisce ordine), misurata a sua volta da una misura superiore”.

Cioè, quella partecipazione alla *lex aeterna* che è la *lex naturalis*. Essa è giusta, se misurata da questa legge divina superiore, riflessa nella legge naturale; deve inoltre essere conforme alle tradizioni del paese (fonti consuetudinarie del diritto); infine proporzionata a ciascuno, secondo le possibilità (leggi tributarie), i luoghi, i tempi (si esclude, ad esempio, la irretroattività della legge umana) ed alla natura umana (una stessa legge non può valere per adulti e bambini). Deve infine risultare “necessaria e utile”: con ciò l’Aquinata intendeva evitare, ad esempio, l’inflazione legislativa. Non è un caso che gli utopiani, con così poche e chiare leggi, governino con molta efficienza. Moro sembra alludere a Licurgo, il quale aveva vietato che a Sparta si redigessero leggi scritte, se non pochissime, lasciando il resto al magistero della consuetudine; ma sembra alludere anche a Tacito: “quanto più corrotto uno Stato, tanto più numerose le leggi”. Per Socrate la forza di uno stato è l’educazione dei cittadini alla virtù, senza la quale “i cittadini passeranno tutta la vita a fare e disfare un’infinità di leggi, credendo sempre di trovare la migliore”. Ossia, se i cittadini non si sforzano di essere giusti, vano è il miglior ordinamento giuridico possibile. La giustizia riguarda prima le persone; poi, gli ordinamenti.

Alla q. 96 a. 4, l’Aquinata risponde al quesito “se la legge obblighi in coscienza”. Risposta: “la legge umana giusta obbliga in coscienza. Quella ingiusta (cioè svincolata dalla legge naturale, o non conforme alla tradizione, non proporzionata a persone, circostanze, tempi, luoghi) non obbliga in coscienza”. Così, sant’Agostino: “Togli il diritto, e allora che cosa distingue lo Stato da una grossa banda di briganti?”. La banda di briganti ben organizzata fu il Regno di Enrico VII (1485-1509). Di lui, lo storico dell’epoca, Polidoro Vergili, scrive: “Era il più

ardente sostenitore della nostra fede e quotidianamente partecipava con grande pietà alle funzioni religiose. Ma tutte queste virtù furono oscurate dall'avarizia. In un sovrano considerata forse il peggior vizio, da quanto essa è dannosa ad ognuno". Enrico VII, per riempire i vuoti forzieri del regno dopo essere uscito vincitore dalla Guerra delle due Rose, opera così:

1. lede la irretroattività della legge: fa retrodatare dal Parlamento la propria incoronazione alla vigilia della battaglia di Bosworth Market (22 agosto 1485), con cui depone Riccardo III York, morto in battaglia, e inaugura la dinastia Tudor (Lancaster). Tutti i seguaci di Riccardo divengono, perciò, automaticamente traditori e si può procedere direttamente alla confisca dei loro beni;

2. poi dà mandato a Edmund Dudley e Richard Empson, definiti *iudices fiscales*, di darsi da fare. Costoro divennero totalmente impopolari, operando in tutti i modi, leciti e illeciti, per rastrellare ingenti ricchezze per conto di Enrico VII. Nel 1497 ci fu un'insurrezione in Cornovaglia, contro il fisco reale, repressa nel sangue. Alla morte del re, avendo ormai vari oppositori politici, Dudley ed Empson, che avevano dato disposizioni di massima allerta per evitare opposizioni alla nomina di Enrico VIII, furono incriminati, quasi volessero loro stessi attuare un colpo di stato. Infatti, visto che non si potevano condannare per il loro operato, svolto in pieno accordo con Enrico VII, furono accusati di cospirazione contro Enrico VIII e di volerlo soppiantare dopo la morte del padre. Accuse che più false non ce n'erano. Ma Enrico VIII, per inaugurare il regno nel segno della popolarità, consentì all'esecuzione di Dudley ed Empson. Dopo che molti dei loro agenti fiscali furono impiccati, come complici di tradimento, vennero infine entrambi decapitati il 18 agosto 1510.

Moro (sarà anche vicetesoriere del Regno) parlava con cognizione di causa quando, in Utopia, fa dire a Itlodeo, quando il principe o il re è un despota arbitrario, eccolo circondato da consiglieri adulatori: che espedienti gli suggeriscono? Gli stessi di Empson e Dudley che permisero, alla morte di Enrico VII un'accumulazione di denaro senza pari: 1.800.000 sterline

oro. La sola rendita del re era di 200.000 sterline d'oro all'anno. Risultati ottenuti come?

“Uno propone al re di alzare il valore della moneta quando gli tocca pagare e abbassarlo sotto la pari quando deve riscuotere, in modo che il saldo sia minore del debito e maggiore del credito. L'altro gli suggerisce di dire al popolo che la guerra è imminente: dopo aver spremuto quattrini per finanziarla, al momento opportuno il re proclamerà la pace con cerimonie solenni, gettando fumo negli occhi del popolino, quasi che da monarca timorato avesse voluto risparmiare un'inutile strage”. Così fece Enrico VII, su suggerimento di Edmund Dudley, che ha studiato legge a Oxford; nel 1497 diviene Lord Cancelliere del Regno, nel 1504 speaker del Parlamento. La sua fulminante carriera iniziò quando suggerì al Re, nel 1492, di dichiarare guerra ai francesi, che si preparavano a invadere la penisola italiana. Quanti soldi occorrono a un re inglese per finanziare una guerra in Francia? Tanti (Enrico VIII, nel 1523, chiederà 800.000 sterline; e solo la mediazione di Moro, speaker al Parlamento, otterrà di ridurle a 600.000). Gli inglesi di Enrico VII posero in ottobre l'assedio a Boulogne, finché Carlo VIII non pagò profumatamente la pace inglese (pace di Étapes, 3 novembre 1492), pur di essere libero di invadere l'Italia. Enrico VII, grazie a Dudley, prese tre piccioni in una fava: aveva prosciugato le tasche dei sudditi, per neanche un mese di assedio; aveva incamerato l'alto prezzo della pace, imposta ai francesi; infine, appariva re degno di plauso, che evita alla nazione guerre funeste.

Ed ecco un altro consigliere (Utopia, p. 148) “richiamare alla mente del re certe leggi vetuste e corrose dai tarli, cadute in desuetudine come anticaglie, che tutti hanno trasgredito perché nessuno rammentava più che fossero ancora in vigore: faccia dunque pagare le multe previste per tali infrazioni, perché non v'è entrata più abbondante e onorifica di questa, dato che si nasconde dietro la maschera della giustizia. Segue un altro consiglio: istituire numerosi divieti, con sanzioni pecuniarie onerose, specie in materie tali che il popolo ne subisca numerosi disagi. E poi, esimere dal pagamento del dovuto tramite una

somma pattuita” (il condono o patteggiamento hanno storia antica). Il ricco mercante William Capel, in virtù di una remota legge caduta in desuetudine, sotto Enrico VII fu condannato ad una multa di 2700 sterline oro; e autorizzato poi a transigere, versandone 1600 direttamente nelle casse del Re . Infine, c’è chi consiglia di guadagnarsi la parzialità dei giudici così che, in ogni processo, difendano gli interessi della corona: “la verità viene revocata in dubbio e il re trova facile appiglio per interpretare il diritto a proprio vantaggio. Non c’è infatti causa in cui non sia possibile scorgervi una remota fessura e insinuarvi un cavillo. E non c’è re che possa commettere ingiustizia o perdere una causa ”... (Utopia, pp. 150-151).

Moro ritrae così il regno di Enrico VII (la “banda di ladroni”, di Agostino): “Tutti gli affari vi erano condotti così copertamente, che una cosa si diceva, altra si pensava e nulla vi era di chiaro e apertamente provato; così che, per una tale maniera cupa e ambigua di trattare, gli uomini dubitavano di tutto: come molti gioielli contraffatti fan dubitare persino di quelli veri” .

Moro entra nella vita politica, proprio su una questione fiscale. Nella primavera del 1504, Enrico VII convoca in via straordinaria il Parlamento, dovendo far fronte alle spese di un doppio matrimonio: tra Caterina di Aragona, vedova dopo la morte di Arturo e ora promessa sposa al secondogenito, il futuro Enrico VIII; e quello della figlia Margherita con Giacomo IV, re di Scozia. Ottimo pretesto per esigere una somma ingente al popolo: 30.000 sterline oro, somma che il parlamento giudicò sproporzionata; ma nessuno osava parlare. Si sapeva che nel Parlamento c’erano spie del re, pronte a denunciare eventuali oppositori. I parlamentari più esperti, con astuzia, decisero di farsi rappresentare dal ventiquattrenne Tommaso Moro, appena entrato in politica, il quale non era tipo capace di tacere verso il dispotismo. Narra il biografo, W. Roper, che “nell’ultimo dibattito, Moro espose tali stringenti argomenti e ragioni contro la richiesta del re, che questa venne respinta. E un rappresentante del Consiglio del Re, Tyler, presente al dibattito, annunciò al Re che un giovane imberbe si era preso

gioco delle richieste di Sua Maestà”. Enrico VII si indignò a tal punto che, non potendo incriminare Moro (giovane e nullatenente), ideò una contesa infondata con l’avvocato John More, padre di Tommaso, arrestato e rinchiuso nella Torre di Londra; da cui uscì solo dopo aver pagato la cauzione di 100 sterline.

Ma torniamo all’Aquinate. C’è un altro documento prezioso oltre la *Summa Theologiae*. Il Commento alla lettera ai romani, opera letta e commentata all’Università di Napoli, datata intorno al 1270 (4 anni dalla morte). La pace è il primo presupposto del bene comune e fine dell’agire pubblico. Le leggi, non bastano: occorre anche la grazia. La legge naturale non bastò ai pagani, né quella mosaica bastò agli Ebrei, per comportarsi bene. Anche se la *concordia civium* esige innanzitutto obbedienza all’autorità ed esercizio della virtù della giustizia e dell’amicizia civile. L’Aquinate afferma che l’obbedienza la si deve rendere alle autorità, solo se queste sono legittimamente elette e adempiono fedelmente al loro ministero (n. 1034), anche se poi aggiunge—con realismo—che, in alcuni casi, occorrerà far di necessità virtù, tenendo conto della potenza sovrastante dell’autorità superiore (n. 1035). Come l’Aquinate, anche Moro depreca le rivoluzioni. I tre grandi attentati alla pace, che spesso l’Aquinate identifica con il bene comune, derivano da tre violazioni (cap. III, 1.II, n. 288):

1. l’omicidio, il peccato più grave verso il prossimo. Moro criticava che in Inghilterra i furti fossero puniti come l’omicidio, per impiccagione (72.000 sotto Enrico VIII; ricordate la “ballata di Jeordie” riproposta da De André? Tale legge fu abolita solo nel 1827). L’Aquinate precisa che il diritto di proprietà non è assoluto e che un furto compiuto per necessità di sopravvivenza propria o della propria famiglia, non è affatto un furto. Ma gli aristocratici inglesi ritenevano assoluto il diritto di proprietà, come faranno poi i liberali. In Utopia, Moro si riferisce al diritto naturale, quando scrive: “sono convinto che sia del tutto ingiusto strappare ad un uomo la vita, solo perché ha strappato ad altri il denaro. Non sono da approvare leggi così spietate, (...) così che non fa differenza tra assassinare un uomo e rubargli qual-

che spicciolo, perché tra queste due azioni, se il concetto di equità ha qualche senso, non v'è ombra di somiglianza né parentela. Dio proibisce di uccidere e noi ammazziamo con tanta facilità, solo perché si sono rubati quattro soldi?” (p. 131). Non solo, aggiunge Moro: i più depravati sono istigati a rubare e uccidere le vittime, visto che la pena è la stessa. Da Lord Cancelliere e supremo magistrato del Regno, Moro farà spesso ricorso a decreti che sospendevano l'esecutorietà della sentenza, per criteri equitativi. Anche perciò fu definito “il miglior difensore che i poveri abbiano mai avuto”.

2. Poi c'è l'oppressione politica sociale di chi esercita l'autorità, in modo da calpestare i diritti, contro il bene comune, derogando la massima di S. Ambrogio: *potestas est in bonum*. Infatti, per l'Aquinate, se è vero che ogni autorità proviene da Dio, è anche vero che illecito può essere o il modo di ottenere il potere e/o di amministrarlo. Moro, da buon tomista, asserisce: “è vero, per ciò che riguarda le leggi di un paese, che ognuno è tenuto in ogni caso ad osservarle, per non incorrere in pene temporali e in molti casi anche per non dispiacere a Dio. Però nessuno è obbligato a giurare, contro la sua coscienza, che ogni legge è ben fatta. Colui che pensa che una legge non sia ben fatta, non può giurare che sia ben fatta, dal momento che la sua coscienza gli dice il contrario. E neppure è tenuto, se non vuol offendere Dio, a conformarsi alla legge in quei punti che sono certamente illegali”. Moro si rifiuterà di ratificare la nullità del matrimonio di Enrico VIII e l'abolizione della supremazia petrina, a seguito di un Atto del Parlamento illegittimo, perché derogava alle competenze di un organo politico, invadendo la sfera spirituale. E scrive: “Non vedo nessuna autorità, eccetto il papa e il concilio, che possa legittimamente comandare e costringere un uomo a cambiare la propria opinione e trasferire la sua coscienza dove gli pare”. Forse per questo Enrico VIII desiderava diventar papa in Inghilterra, per disporre della coscienza dei sudditi come gli pareva, dimenticando che lo Spirito Santo vivifica la Chiesa ed il suo Magistero, non il regno di Inghilterra. Il totalitarismo di ogni epoca è sempre

andato in urto con il cristianesimo, per il quale vige la legge, sovversiva per i despoti, secondo cui “occorre obbedire a Dio, piuttosto che agli uomini” (Atti, 5,29). Ma è anche legge della ragione e della filosofia: “O Ateniesi, io ho per voi venerazione e affetto, ma debbo obbedire a Dio piuttosto che a voi” .

3. Infine, prosegue l’Aquinate, il terzo male è l’ingiustizia economica, “in quanto priva gli uomini dei propri beni, portandoli alla miseria”. Ciò avviene quando i governanti operano a svantaggio del popolo, rapinando i suoi beni, sottraendoli contrariamente alla legge stabilita, che è un patto tra il popolo e il re (n. 1042), in vista del bene comune. Infatti, la legge, pur avendo fondamento divino (la legge naturale), scaturisce da un’origine pattizia (tacita o espressa). Così Moro in *Utopia* (p. 150) allude all’operato di Enrico VII: “Se un qualsiasi re giungesse al punto di essere talmente disprezzato o detestato dai suoi sudditi, da non avere altro mezzo per tenerli a freno che spoliazioni e confische e ridurre tutti all’indigenza, meglio sarebbe per lui abdicare al trono, che difenderlo con mezzi che serviranno magari a conservare il potere, ma non la dignità di un re. Infatti la parte di uno che sguazza nei più raffinati piaceri, mentre dappertutto ci sono pianti e lamentele si addice meglio a una guardia carceraria, che a un re”. Moro fa anche dire a Itlodeo, scopritore di *Utopia*: “Esaminando e considerando gli Stati che oggi possiamo trovare nel mondo, non si presenta altro che una congiura di ricchi, i quali, sotto il nome e il pretesto dello Stato, non si occupano che dei propri interessi. (...) I ricchi stabiliscono subdole disposizioni, da essere osservate in nome dello Stato, cioè anche in nome dei poveri, e così diventano legge! Ma questi uomini immoralissimi, che con insaziabile cupidigia si dividono tra loro i beni che sarebbero bastati a tutti, sono ben lontani dalla felicità che regna nella repubblica di *Utopia*!”, dove non esiste proprietà privata (*L’Utopia*, p. 131-132). Tuttavia, Moro respinge il comunismo di *Utopia*, proprio con un ragionamento tomista: “non si può vivere bene, dove tutto è comune. Senza profitto, ognuno

cercherà di sottrarsi al lavoro e diverrà indolente, fidando nell'operosità altrui. Dove tutti sono eguali, non si rispettano nemmeno i magistrati e l'autorità" (ibidem).

L'Aquinate asserisce, ancora nel Commento alla lettera ai Romani, che senza la grazia e la fede, è impossibile non incappare in queste violazioni (omicidio, ingiustizia sociale, ingiustizia economica). La legge può indurre al bene, ma solo la grazia lo realizza. Alla giustizia spetta rimuovere gli ostacoli al bene comune; alla carità (solidarietà), realizzare il bene comune. È per il servizio al bene comune, che occorre pagare le tasse (i tributa). Ai governanti spetta ricavare il necessario dal loro pubblico servizio (n. 1039). I ministri di Dio, come i re, lavorano per la pace spirituale e temporale, quindi sono esenti da tasse. Per l'Aquinate il pagamento delle tasse, o economia fiscale, rientra nel *pactum pacis*. Implica una giustizia distributiva, che si amministra in modo proporzionale: le inevitabili eventuali asimmetrie devono poggiare su criteri giustificati e condivisi. Non vi rientrano, per l'Aquinate, le accezioni di persona: se i romani raffiguravano la giustizia come dea bendata, era proprio per evitare questa deriva. Unica deroga la si concede nel caso di matrimoni dinastici, che la legge vietava tra consanguinei, ove servano a salvaguardare la pace, ma solo dietro apposita licenza papale.

La concezione moreana del Diritto si allontana dal positivismo giuridico che dominerà per secoli, dopo la sua morte (1535), per agganciarsi a quella dell'Aquinate: riconosce un diritto naturale iscritto nel cuore dell'uomo e, quindi, leggibile alla sua ragione. Tale diritto può essere sconosciuto dalla follia umana, ma mai troppo a lungo, proprio perché iscritto nel cuore delle persone ed a favore delle persone. Scott, nel suo trattato *On trusts*, scrive che l'equità non trovò spazio nel sistema giuridico inglese, se non da quando Moro divenne Cancelliere del Re (1529). E ricordiamoci che all'epoca di Moro, i giuristi evitavano di affermare che una legge ingiusta non è legge, perché in contrasto con il diritto naturale. Fu Moro che operò molti sforzi sull'imparzialità dei giudici. Il rifiuto a firmare l'atto di Successione e Supremazia (illegale, perché un

Parlamento non può decretare che un re divenga papa, per la nazione), trincerandosi dietro il riserbo della sua coscienza, è una resistenza pacifica, non aggressiva, un silenzio tremendamente eloquente da costargli la vita. Come l'Aquinate raccomanda, Moro ha l'obbligo di resistere e al contempo evitare di essere un sedizioso, di incitare alla rivoluzione. Sull'Atto di Successione e Supremazia egli affermava di non invitare nessuno ad imitarlo, nel non firmarlo; né di riprovare quanti avevano firmato l'atto. Quando gli fu fatto notare che il silenzio che gli imponeva la sua coscienza era ostinazione malevola, Moro risponde che per il diritto "nessuno è obbligato a dire cose, che potrebbero nuocergli": pertanto non si trattava di ostinazione, ma di difendere la propria incolumità. Occorrerà lo spergiuo di un falso testimone, per condannarlo, nella persona del giudice fiscale del re, il procuratore Richard Rich.

Moro si tenne sempre fedele a quella dottrina tomista che gli ricordò lo stesso Enrico VIII, quando nel 1521 lo volle tra i consiglieri della Corona, con queste parole: "In primo luogo mirare a Dio, e solo dopo guardare agli interessi del Re". Moro così fece. Perciò si dichiarò sul patibolo "suddito leale del re, ma prima ancora di Dio".

PER UN FISCO PREMIALE E NON PUNITIVO
CHE SAPPIA EVIDENZIARE LA CAPACITÀ DELL'ESSERE UMANO
DI COOPERARE VOLONTARIAMENTE ALLE SPESE PUBBLICHE

*Nota a margine della relazione di Luigino Bruni
sul tema "La moderna sussidiarietà fiscale può considerare
il tributo come principale forma costituzionale
di contribuzione alle spese pubbliche?"*

Vincenzo Bassi

Abstract

Un sistema fiscale equo è un sistema che sa apprezzare la capacità dell'uomo di occuparsi dell'uomo.

Questa è la concezione dell'Umanesimo italiano che nasce nel pensiero medievale e trova il suo sviluppo nell'illuminismo italiano e in quella corrente di pensiero denominata come Economia civile.

Si tratta, in particolare, di una visione che fonda l'agire umano sulle virtù; l'uomo, infatti, è capace di virtù su cui è fondata la sua etica (c.d. etica delle virtù), che è contrapposta a quella tipicamente protestante (c.d. etica del dovere), per la quale l'uomo è capace solo di perseguire i propri interessi. Pertanto, l'uomo, secondo quest'ultima visione, concorre al bene comune solo se è controllato, guidato, punito, e ciò perché l'uomo è essenzialmente opportunist.

Ma non solo, l'incapacità dell'uomo di donare gratuitamente, non spinge le stesse persone ad agire per il bene comune, ma fa prevalere logiche egoistiche, con un circolo vizioso che pone "in risalto" comportamenti negativi e spinge le persone a comportarsi male; la stessa dinamica accade anche con riferimento al fisco: dire che un paese è pieno di evasori aiuta a diffondere la malattia dell'evasione in modo endemico.

L'evasione fiscale non è perciò solo un problema finanziario ma innanzitutto un problema culturale.

Se si guarda a un sistema fiscale da questa prospettiva, forse si possono immaginare ad esempio più premi e non solo incentivi, perché la differenza fondamentale tra incentivo e premio è culturale.

L'incentivo è chiaramente cosa diversa dal premio. Il premio riconosce la virtù ma non la crea, mentre l'incentivo crea il comportamento che non ci sarebbe senza l'incentivo stesso.

Questa logica del premio vuol dire immaginare anche una struttura premiale del fisco e non solo una logica punitiva e basata sull'incentivo, come quella dominante.

An equitable tax system is a system that knows how to appreciate a man's ability to take care of man.

This is the conception of Italian Humanism born in medieval thought and finds its development in the Enlightenment and in the Italian school of thought known as Civil Economy. It is a human action vision based on virtues. Particularly, this is a human action vision based on the virtues; man, in fact is capable of virtue on which he founds his ethics (so-called virtue ethics), which is opposed to the typical Protestant (so-called ethics of duty), according to which the man is only capable of pursuing its interests. Therefore, the man, according to the latter view, contributes to the common good only if he is controlled, driven, punished, and that is because man is essentially opportunist. Moreover the man's inability to donate for free is the reason why people do not act for the common good, but prevail the selfishness logic with a vicious cycle that "emphasises" negative behaviors and drives people to behave evil;. The same dynamic happens also with reference to the tax authorities: to say that a country is full of evaders helps to spread the evasion disease, so endemic nowadays.

Tax evasion is therefore not only a financial problem but first and foremost a cultural problem.

If you look at a tax system from this perspective, you can probably imagine such multiple awards and not incentives

only, because the key difference between incentive and reward is cultural.

The incentive is clearly something different from the prize. The award recognizes the virtue but does not create it while the incentive creates behavior that there would not be the same without the incentive.

The award logic means even imagine a taxation reward structure and not just a logic based on the incentive and punitive as the dominant one.

1. Introduzione alla questione fiscale a partire dall'umanesimo medievale.

La questione connessa alla contribuzione alle spese pubbliche ha sempre riguardato le comunità di tutte le epoche e, proprio analizzando “come” i membri delle varie comunità hanno contribuito alle spese pubbliche, si riesce a comprendere meglio il grado di “civiltà” (nel senso etimologico del termine) della comunità stessa.

Infatti, tanto più una comunità è “civile”, quanto più i suoi membri riescono a “dialogare” per il raggiungimento del bene comune, anche attraverso un’equa contribuzione alle spese pubbliche.

Il collegamento tra bene comune e contribuzione alle spese pubbliche è necessario per un semplice motivo: il bene comune costituisce il fine che giustifica la cooperazione alle spese pubbliche come fatto essenziale di una comunità.

In altri termini, se è vero che dove c’è una società, là c’è il diritto (*ubi societas, ibi jus*), è anche vero che, uno dei primi aspetti che una società deve regolamentare, è proprio la cooperazione alle spese pubbliche.

Per meglio chiarire come, nelle comunità, il dialogo tra le sue varie componenti ha poi prodotto “regole” comuni che disciplinano le modalità di contribuzione alle spese pubbliche, occorre fare un salto indietro, nel Medioevo.

Secondo il Professore Luigino Bruni, un tale salto è necessario per meglio comprendere l'evoluzione degli attuali sistemi tributari.

“Infatti – afferma il Prof. Bruni – l'Europa, in particolare quella del sud, vive una rivoluzione commerciale importante dopo l'anno 1000, 1200-1300. Nascono o si sviluppano le città, iniziano le fiere lungo i grandi fiumi europei, il monachesimo inizia a produrre, uscendo dalla dimensione più rurale e attraverso gli ordini dei mendicanti, i grandi movimenti spirituali arrivano nelle città. Non è un caso che i monasteri di Chiaravalle siano in campagna o i benedettini ancora sono in campagna mentre i francescani hanno il convento nella Piazza, accanto al Palazzo dei Capitani e la Loggia dei Mercanti. Le città medievali funzionavano infatti perché i francescani, i mercanti e i politici, stavano nella stessa piazza, cioè le istituzioni si equilibrano stando vicine”.

Partendo proprio da questo dato di vicinanza tra potere spirituale e potere civile, si può cominciare a capire la crisi dell'attuale epoca, in cui *“un'istituzione, quella dei mercanti, ha preso il sopravvento su un'istituzione come quella della politica e sta utilizzando anche i frati nel senso che c'è anche un uso strumentale e “consumistico” di una certa spiritualità.*

Quando nella stessa piazza, nella stessa polis, convivono più istituzioni, una accanto all'altra, lì c'è civiltà. Quando un'istituzione prevale sulle altre o le elimina, allora si creano situazioni di monopolio “civile”, contrario a queste forme di bene comune. Pertanto non vi è dubbio che proprio questa rivoluzione commerciale ha “prodotto” l'Umanesimo civile toscano, umbro del '300, del '400, ovvero una splendida stagione capace di rendere l'Italia un paese unico in termini di architettura, di arte, di civiltà, di letteratura.

È chiaro, tuttavia, che tutte queste “creazioni” sono nate anche attorno a una visione dell'uomo, della persona, dell'antropologia, che considerava la vita civile e l'impegno politico come una cosa buona, e la sfera pubblica come complementare a quella spirituale.

Non è perciò un caso che in quei secoli, si riscopre Aristotele in Italia. Leonardo Bruni ritraduce in latino l'Ethica Nicomachea, che praticamente era quasi scomparsa precedentemente.

Ovviamente, grande teorico di questa faccenda è Tommaso d'Aquino. Cioè Tommaso non è solo, un teorico (della mente fisica, di Dio, delle grandi questioni, della Summa Theologiae), San Tommaso è anche un grande, attento osservatore della vita civile, anche per il gran peso che ha avuto in lui Aristotele, e la sua idea dell'essere umano come animale sociale”.

In quell'epoca, che sembra così lontana, mercanti, clero e politici, sono riusciti a trovare non solo una ragione per stare insieme, ma, il loro stare insieme, è stato considerato da tutti una risorsa per lo sviluppo non solo economico, ma anche civile e spirituale delle loro comunità.

Tutto ciò è stato possibile perché quelle comunità, per assicurare la loro convivenza civile, si sono coordinate contribuendo alla realizzazione di beni che ciascuno, da solo, non avrebbe potuto ottenere.

È chiaro che la contribuzione alle spese pubbliche permette l'utilizzo di beni pubblici a coloro che non contribuiscono, come per esempio gli evasori.

In un mondo di persone oneste, e di pubblica amministrazione efficiente e non corrotta, il problema fiscale non sarebbe tale, perché l'imposta media sarebbe più bassa e ciascuno considererebbe il versamento delle imposte come una sorta di abbonamento ad una serie di servizi di cui usufruisce o di cui potrebbe, forse, usufruire lui o la sua famiglia, che spesso sono rari ma altamente importanti se si verificano¹.

Questa dimensione fondamentale delle tasse e delle imposte (in un mondo senza disonesti), l'aveva colta con estrema

¹ *Pensiamo, per un esempio, all'esistenza, grazie alle nostre tasse, del pronto soccorso o della polizia: quel giorno che cadiamo in disgrazia, il valore di avere (o di non avere) questi beni pubblici è talmente alto, da giustificare, anche sul piano razionale, il pagamento delle tasse per tutta la vita. Vista da questa prospettiva, la contribuzione fiscale ha una logica simile a quella delle assicurazioni contro gli infortuni, furti o incendi.*

chiarezza uno dei padri dell'economia politica italiana, Francesco Ferrara: *“L'imposta, nel suo puro significato, non sarebbe né un sacrificio propriamente detto, né una violenza esercitata su chi la paga da un potere superiore; sarebbe piuttosto il prezzo, ed un tenuissimo prezzo, di tutti i grandi vantaggi che a ciascheduno di noi lo stato sociale, lo stato organizzato presenta. ... Lo stato sociale ci difende dalle aggressioni individuali e generali, interne ed esterne, ci assicura il possesso dei beni, ci sviluppa l'intelligenza, ci raffina il cuore, ci dirige le azioni ... E' una frazione dei nostri valori che diamo in cambio delle utilità inerenti allo stato organizzato; e se riflettiamo che, per ciascheduno di noi, il valore è minimo, l'utilità immensa, l'idea del sacrificio quasi sparisce, l'imposta non è più che una delle nostre spese necessarie e meglio calcolate”*².

Tuttavia, il mondo non è perfetto ed esiste l'iniquità, anche perché esistono gli smemorati nei confronti del fisco.

Così il semplice problema fiscale diventa un grande tema sociale, o un paradosso. Un punto messo, magistralmente, in luce da Luigi Einaudi:

“Questo è il paradosso ultimo e massimo della pubblica finanza. Esistono beni pubblici, ai quali gli uomini prodigano attestazioni di apprezzamento altissimo; quei beni sono graditi quanto più efficacemente sono fomiti; ma poiché la perfezione consiste nel far dimenticare agli uomini che essi potrebbero essere privi di quei beni, così gli uomini non fanno domanda. Quei beni si cancellano dalla loro memoria ... Oltreché finti tonti, gli uomini sono, in materia di oneri pubblici, stranamente fiduciosi nella coscienza altrui. Se capitano a riflettere che qualcosa bisognerebbe pur pagare per acquistare beni pubblici, subito pensano che altri avrà memoria più buona ed attiva. I beni pubblici hanno, insieme a quella della mortificazione., un'altra, curiosa, caratteristica: essi non possono essere fomiti all'un cittadino senza essere ipso facto fomiti a tutti gli altri cittadini.

² Ferrara, Lezioni di economia politica, Bologna, 1934[originale degli anni 1856- 57], Vol. I, pp. 551-553.

Se ci si potesse saziare col guardare gli altri a mangiare. basterebbe incaricare a turno qualcuno di mangiare sulla pubblica piazza. Trattorie e panetterie sarebbero deserte di clienti. Invece si sa che solo chi ha pane mangia e si sazia. ... Invece, se per miracolo vivono in una società politica molti o pochi cittadini così antiveggenti da decidersi a dare volontariamente allo stato i mezzi per l'acquisto dei beni pubblici, ecco che la difesa, la sicurezza, la giustizia, ecc. ecc. sono senz'altro fornite dallo stato a tutti i paganti e ai non paganti. Lo stato non può ... mettere in guardina ladri ed assassini solo per coloro che abbiano pagato il prezzo della sicurezza, aprendo ad essi l'uscio della galera quando si tratti di derubare ed assassinare i dimentichi. ... Se dunque il cittadino smemorato può per giunta anche far affidamento sulla memoria altrui, il vuoto assoluto si fa attorno ai beni pubblici”³.

Qui Einaudi chiarisce il paradosso dell'imposta, che ha molto a che fare con i beni pubblici e comuni.

Considerando la presenza della cosiddetta non-escludibilità dei beni pubblici (escluderli a chi non contribuisce nel produrli), è chiaro che il finanziamento di questi beni preziosi è complesso. In effetti, anche se non si pagano i tributi, perché si ha la residenza fiscale all'estero, si utilizzano le strade e l'illuminazione pubblica, la sicurezza, passeggio nei parchi comunali.

Pertanto, secondo il prof. Bruni, “siccome gli esseri umani, in genere, lo sanno, quando decidono di pagare le tasse, fosse anche solo per beni pubblici e comuni, mettono già in conto un'azione donativa, almeno in parte”.

Per questa ragione, anche se tutta la cultura e la comunicazione politica cercano di convincerci che lo scopo del pagamento delle tasse sia quello di costruire e mantenere beni che noi utilizziamo, in realtà si deve ricordare e dire che, anche la contribuzione fiscale per costruire i beni di tutti, incorpora

³ Einaudi, Miti e paradossi della giustizia tributaria, in Scritti economici, storici e civili, Torino, pp. 287-288, 1973 [prima ed 1938].

una dimensione di dono – perché tutti sanno di pagare i tributi anche per chi non li paga.

I tributi, in una società moderna, svolgono almeno tre funzioni: 1) la costruzione di beni pubblici e meritori, 2) incoraggiare con sussidi i beni meritori (arte, teatro, scuola ...) e scoraggiare il consumo di beni demeritori (superalcolici, tabacco, ...), 3) la redistribuzione del reddito.

In realtà, nel tema fiscale, che è sempre al cuore di ogni patto sociale, il dono e la sua logica sono importanti per diverse ragioni, non solo perché una quota della raccolta fiscale viene destinata, ed effettivamente usata, a scopi redistribuivi (prendere da chi più ha per dare a chi ha meno).

Basti pensare al fatto, scritto nelle prime pagine di tutti i (buoni) manuali di Scienza della finanze, che l'aliquota media delle imposte è sempre più alta di quella equa, poiché c'è sempre una quota di cittadini che evade o elude le tasse e una parte della pubblica amministrazione che spreca risorse - anche se va ricordato, soprattutto oggi, che la decenza di una società si misura da quanto esigie sono queste quote di evasione e di spreco e da quanto è sostenibile l'extra-tassa che, per colpa di evasori e di sprechi, pagano gli altri. Chi paga i tributi, quindi, contribuisce sempre ai beni comuni e al Bene comune.

Resta comunque più vero che, a causa di questa sua natura che è anche di dono, il rapporto tra il cittadino, gli altri concittadini e le istituzioni è molto complesso, e lo diventa sempre di più.

2. Contribuzione alle spese pubbliche come contribuzione volontaria, ovvero come atto "virtuoso" prima che "doveroso".

Affermare che la contribuzione alle spese pubbliche è essenzialmente un atto donativo, un atto gratuito volontario,

vuol dire che, da un punto di vista antropologico, l'uomo può volontariamente, realizzare cose buone⁴.

Una tale visione trova il suo fondamento nell'antropologia tomista, ovvero nell'intreccio tra l'umanesimo aristotelico e quello biblico.

A tal proposito, la teoria sull'amore di Tommaso d'Aquino, perché per Tommaso l'essere umano è capace di amore e di amicizia; è capace anche di *agape* e, cioè di amore come dono.

La malattia del peccato non è, secondo Tommaso, arrivata al punto di distruggere questa capacità positiva dell'essere umano, cioè quest'idea molto forte che Caino viene dopo Adamo, che la negatività del mondo non uccide l'immagine di Dio, di Adamo e dell'essere umano che rimane capace di rapporto con gli altri.

Questa sottolineatura è, per il Prof. Bruni, cruciale. Infatti *“proprio questa visione tomista costituisce il fondamento di tutto l'umanesimo italiano, poi declinata, in vari modi, più o meno declinata in vari modi dai francescani, da Bonaventura”*.

Per Tommaso, quindi, la vita civile è cosa buona; infatti *“la visione dell'uomo, era positiva, cioè l'uomo è malato ma non al punto di essere incapace di rapporti con gli altri”*.

È chiaro che questa antropologia positiva si contrappone con il pessimismo portato dalla Riforma Protestante. Infatti, con Lutero c'è una vera svolta, perché con Lutero, che era un monaco agostiniano, torna forte l'idea secondo cui l'essere umano è malato a tal punto di essere incapace di amicizia vera.

Pertanto, è *“esasperata quella visione antropologica secondo cui l'essere umano ha una dimensione civile, relazion-*

4 *Secondo Borgello, oltre a essere vero e buono, in sé stesso, l'essere è anche donale. “La donalità è il trascendentale che fonda l'amore. Se di amore, in senso stretto, si può parlare solo in presenza dello spirito, è pur vero che esso si rifà alla donalità come trascendente dell'essere. L'essere, in modo trascendentale, è buono; ciò fonda la moralità. Ma la donalità è diversa dalla bontà. La donalità è l'apertura necessaria dell'essere verso ogni essere. È dell'essere come tale, sempre proiettato all'essere divino, di cui partecipa e sempre relazionata ontologicamente all'insieme del creato: l'essere cerca l'essere...” (U. Borgello, Liberare l'amore, la comune idolatria, l'angoscia, la salvezza cristiana, Milano, 1997, p. 50, nota 36)*

le, di amicizia è troppo fragile. Ciò in quanto è talmente malato del peccato originale che è necessario controllarlo in modo forte nella vita pubblica”.

Allora, con Lutero è stata introdotta una teoria, una teologia e un’antropologia, pessimistica, (divenuta dominante nella modernità) sull’essere umano secondo cui l’essere umano non è veramente animale sociale ma è un animale antisociale.

Quali sono state le conseguenze fondamentali?

Innanzitutto l’etica delle virtù esce dall’orizzonte della modernità⁵.

Poi fino al 700, secondo la ricostruzione del Prof. Bruni, *“l’etica dominante nella sfera pubblica era l’etica aristotelico-tomista, cioè l’etica delle virtù. Ciò significa che l’essere umano è capace di buono, nonostante tutto, e ha dentro una dimensione di positività che è più forte del vizio, degli interessi e su questo aveva costruito tutta l’etica medievale con un intreccio di Aristotele, di stoicismo, tanto cristianesimo, nuovo e anche antico Testamento.*

Al contrario, l’etica moderna, non solo quella Kantiana, ma anche quella utilitarista, che è alla base dell’economia, quella positivista (Kelsen), nasce non a caso in un’Europa del nord, di cultura protestante, luterana e calvinista. Si tratta di un’etica basata su un’idea di uomo molto parsimonioso e alla fine molto negativa.

Non è perciò un caso che Adam Smith era scozzese e insegnava a preti calvinisti filosofia morale a Glasgow.

Infatti, se da una parte Smith può sembrare molto aperto (e lo era), alla simpatia, a questa capacità dell’uomo di interagire con gli altri, tuttavia dietro alla sua idea di male invisibile, di ordine spontaneo, c’è un grande pessimismo. In pratica, secondo Smith, siccome l’essere umano non è capace di virtù occorre accontentarsi degli interessi”.

⁵ Per un approfondimento del tema dell’etica delle virtù, cfr Bassi, Un sistema della finanza pubblica sussidiario su base volontaristica: la famiglia come modello di contribuzione volontaria e sussidiaria alle spese pubbliche, in *Famiglia prima impresa, a cura di Ciapparoni, Roma 2013, p. 68 e ss.*

Questa è l'idea: bisogna affidarsi a meccanismi automatici, a istituzioni anonime ed al mercato, lasciando fuori il rapporto personale con l'altro.

Proprio in un simile contesto relativizzato dalla riforma, si è sviluppato il pensiero di Hobbes e la sua idea dell'*Homo homini lupus*.

Secondo Bruni, "*prima della ferita della Riforma protestante, nel contesto culturale dell'umanesimo cattolico, le istituzioni avevano il ruolo principale di mediare la vita in comune*".

Si tratta di una contrapposizione culturale che risulta più chiara se si osserva la tradizione culturale, nota con il nome di Economia Civile⁶.

L'Economia civile, napoletana ed in parte toscana, veneziana, un po' meno milanese con Cesare Beccaria che era più del pensiero nordico, rimane profondamente ancorata ad un Umanesimo di tipo tomista, secondo cui, un popolo che non premia gli onesti ma punisce i disonesti, non si sviluppa.

Rispetto a questa visione, sostanzialmente positiva nei confronti dell'essere umano che è capace di dono e di pagare i tributi, si è invece imposta, anche attraverso il Risorgimento, quella concezione giuridica ed economica nordica di tipo negativo. Pertanto, si è interrotta la tradizione tipica dell'umanesimo italiano secondo la quale nell'essere umano, anche se malato di egoismo, è più forte la sua capacità di buono.

Questa premessa storica e filosofica è, secondo il prof. Bruni, necessaria per comprendere in modo completo la questione fiscale.

Infatti, se oggi si affronta il tema fiscale, con la convinzione che l'essere umano è un fannullone, un opportunist un free rider, e che, come tale, l'uomo, senza controllo e incentivi, fa cose che non dovrebbe fare, l'effetto sarà che gli uomini saranno esattamente così. Questo è dimostrato da esperimenti molto belli in giro per il mondo, in Svizzera ma anche in Italia.

6 Per un approfondimento cfr. Bruni – S. Zamagni, *Economia civile*, Bologna 2004.

3. La “logica dell’abbastanza”.

Alla luce di quanto detto nel paragrafo che precede, è più facile analizzare la natura stessa del tributo, partendo da alcune considerazioni di vita vissuta.

In particolare, chi pratica e conosce i doni (tutti gli esseri umani), cioè tutti noi, sa che i veri doni sono un intreccio inestricabile di disinteresse e interesse; è un insieme di *munus* (il dono che obbliga) e di *donum* (il dono gratuità), sono essenzialmente faccende di reciprocità, non troppo diverse, come ci mostrano da oltre un secolo gli antropologi, dai contratti. Anche le imposte sono *munus* e *donum*.

Secondo quanto ci insegna il prof. Bruni, “*quando una persona dona genuinamente qualcosa (dal tempo a una ONG, alla vita ai figli) esce dalla logica delle equivalenze e delle garanzie, è in un senso vero disinteressata; al tempo stesso, chi dona si attende che quel suo dono produca qualcosa nell’altro, non fosse altro gioia, e che generi almeno un grazie, verso sé o verso altri- sebbene non lo pretenda. È quindi interessato a un rapporto, perché non è indifferente al che cosa produce il suo dono. E se e quando questo rapporto di reciprocità non c’è, il circuito del dono si interrompe, e non dura nel tempo. Il vero dono, quello che ci interessa per la vita civile, si compie sempre all’interno di una forma di patto di reciprocità, sebbene una reciprocità che presenta delle caratteristiche particolari*”.

Nella gestione dei beni pubblici e comuni⁷, e quindi nelle imposte, c’è inscritta una norma aurea di reciprocità, ma di una reciprocità più complessa di quelle ordinarie e note (l’amicizia, i contratti, l’amore coniugale...). È una reciprocità fatta di doni e di obblighi, di incondizionalità e di condizionalità. Come ci ha raccontato il filosofo inglese Martin Hollis⁸, la reciprocità dei beni comuni, in particolare di quel contributo ai beni

7 Per l’economia, i beni pubblici sono quei beni non escludibili (a chi non contribuisce) e non rivali nel consumo; i beni comuni sono invece sempre non escludibili, ma rivali (l’uso degli altri riduce il mio: un pascolo comune, o l’acqua potabile in molte regioni)

8 Hollis, Trust within reason, Cambridge, 1998.

pubblici e comuni chiamato “*pagare le tasse*”, risponde alla “*logica dell’abbastanza*”: quando decido di donare del mio per realizzare un ‘nostro’ (dal sangue alle tasse), non pretendo garanzie contrattuali né rassicurazioni che tutti gli altri miei concittadini lo facciano; al tempo stesso, ho bisogno di pensare e di credere che ‘abbastanza’ concittadini facciano come me, perché se pensassi di essere l’unico, o quasi, a donare sangue o a pagare le tasse, sarei fortemente tentato di interrompere la mia donazione (e molti, non tutti, fanno proprio così).

Siccome questa logica dell’abbastanza e del dono è fragile ed esposta all’auto-inganno ed all’abuso da parte degli opportunisti (che, anche tramite i media, ti convincono che siamo ‘abbastanza’ quando in molti casi siamo quasi soli, o molto meno di quanti pensiamo), ecco, allora, che il mercato si presenta come una migliore soluzione.

Perché confidare sul dono, incerto ed imprevedibile, per la raccolta di sangue e di reni? Meglio introdurre un mercato legale, così raccogliamo più sangue e organi, e combattiamo il mercato illegale degli organi, dove i poveri vengono sfruttati. Non siamo lontani, ormai, da proposte di comunità private dove il contratto senza dono svolge la funzione che svolgono ancora le tasse nelle società moderne.

Questa “logica dell’abbastanza” in rapporto alle tasse, merita di essere esplorata ulteriormente.

A questo proposito, rinviemo ancora una volta a quanto detto dal Prof. Bruni.

“Uno studio sperimentale (Robin Cubitt e colleghi, Journal of Public Economics, vol. 95, 2011), ha fatto emergere aspetti che arricchiscono la comprensione dei tributi, e dell’evasione fiscale.

Questi ricercatori hanno mostrato che il giudizio morale nei confronti di chi non contribuisce ai beni pubblici, come nel caso dell’evasione fiscale, dipende molto dalle nostre credenze e aspettative sul comportamento degli altri.

In particolare, nei vari esperimenti condotti, in tutti si riscontra una condanna morale nei confronti degli evasori, tranne che in un solo caso: quando, cioè, l’evasione fiscale di Anna

avveniva dopo aver osservato l'evasione dell'altro soggetto, Bruno, con il quale Anna interagiva. Si tende, cioè, a condannare meno e a giustificare di più l'evasione fiscale, degli altri e nostra, quando si crede che le persone del nostro stesso gruppo siano anch'esse evasori. Generalizzando un po' i risultati di questi esperimenti, e guardando anche a cosa dicono altri studi sui medesimi temi, è come se la società fosse, idealmente, suddivisa in tre gruppi di persone (o di comportamenti delle stesse persone).

Il primo gruppo è composto da coloro che non evadono mai in nessun contesto e a ogni costo. Nel secondo gruppo ci sono invece coloro che evadono sempre e in ogni caso. Nel terzo, infine, e normalmente il più numeroso (qualcuno lo stima attorno all'80%, e al 10% gli altri due), ritroviamo coloro che evadono se credono che nella loro comunità (locale e/o nazionale) la quasi totalità degli altri concittadini, o in ogni modo non "abbastanza" persone, pagano le tasse, in un meccanismo molto simile a quello del doping nello sport.

Le persone di questo gruppo hanno tutte un livello di abbastanza (detto anche valore soglia), ma ciascuna persona ha il suo valore (ad esempio, per Anna può bastare pensare che il 50% di concittadini siano onesti perché anch'essa paghi le tasse; per Bruno il 30%, e per Carla il 95%).

Ciò che si dimostra è che la cultura di legalità di un Paese dipende quasi interamente da due fattori: (a) dalla numerosità del primo gruppo (gli "onesti" incondizionali), perché se questi sono troppo pochi, la cultura della legalità non si affermerà mai; e (b) dai livelli dei valori soglia (dall'abbastanza) dei cittadini medi (quelli appartenenti al gruppo 3), poiché se questi sono molto alti, se cioè queste persone hanno bisogno di credere che siano molti, moltissimi, ad essere onesti per esserlo anche loro, è molto difficile ottenere cambiamenti positivi nella cultura fiscale e della legalità della popolazione.

Va poi notato che questi valori soglia dipendono decisamente dall'educazione familiare nei primi anni di vita, ma dipendono molto dai segnali che emettono la politica e la classe

dirigente (i condoni e gli scandali dei politici e degli amministratori, ad esempio, li alzano terribilmente).

È mia impressione che negli ultimi decenni, e in Italia in modo tutto particolare e massiccio, si stia sbagliando nella comunicazione pubblica relativa all'evasione fiscale. Se, infatti, prendiamo sul serio questi studi, dovremmo trarre alcune indicazioni molto chiare. Innanzitutto dovremmo sottolineare di meno che in Italia ci sono tanti evasori fiscali; non perché non sia (in buona parte) vero, ma perché porre l'accento soprattutto o unicamente su questo dato non fa altro che 'convertire' alcuni dei cittadini 'marginali' del gruppo intermedio (il terzo), che se hanno l'impressione di essere circondati da evasori, cambiano marginalmente il loro giudizio morale sul fenomeno, ed evadono anch'essi. Quindi, per un esempio molto concreto, quale era lo scopo di quegli spot sui 'parassiti sociali'? Non certo quello di convertire gli evasori incondizionali del gruppo "due", che non cambieranno di certo strategia per il senso di colpa o di vergogna dopo aver visto lo spot. Ciò che invece hanno prodotto con certezza, al di là delle buone intenzioni di chi li ha pensati, è aumentare la credenza nei cittadini medi che il mondo è pieno di evasori, e aumentarne il numero.

Va perciò notato che, in generale, in Italia è senz'altro eccessiva e quindi controproducente l'enfasi sull'evasione fiscale, presentato come il problema dei problemi, come la causa di tutti i nostri mali. Peccato che questo non sia vero, e per molte ragioni.

Non occorre neanche ribadire che l'evasione fiscale sia una malattia grave di ogni paese da combattere con decisione; ma non dobbiamo dimenticare che, anche se si riuscisse a sconfiggerla, non si avrebbe nessuna garanzia che quella ex-evasione diventi ricchezza buona e posti di lavoro. Secondo il Prof. Bruni, *"una grande fetta delle imprese che evadono, una volta che vengono scoperte semplicemente chiudono, o perché non hanno nessuna intenzione di fare buona impresa ma solo speculazione, o perché pagando le tasse dovute non riescono ad andare avanti. L'evasione va combattuta con decisione ma,*

anche per le ragioni qui elencate, in silenzio e con efficacia, con poche chiacchiere e molta sostanza.

Quando, infatti, chi vuole genuinamente pagare le proprie tasse ha l'impressione, o la certezza, che molti suoi concittadini non le paghino (anche perché si parla tanto, troppo, di evasione), o che lo Stato non faccia la sua parte nel patto, ha sostanzialmente tre reazioni: o è tentato di non pagarle più (evasione); o fa di tutto per pagarne il meno possibile (elusione); o, nei casi peggiori, ha reazioni di sdegno che possono diventare anche forti, proprio perché essendo l'evasione anche una faccenda di dono e di reciprocità traditi, ci si comporta in una maniera molto simile a chi si sente ingannato da un amico importante. In questo senso, è emblematico che una volta, e forse ancora oggi, quando due fidanzati si lasciavano si restituivano i doni. Oggi gli italiani onesti, cioè la maggioranza, avvertono con forza questa assenza di reciprocità da parte del settore pubblico (nazionale, ma anche europeo). Ed è un fatto che va preso molto più sul serio di quanto non si stia facendo finora”.

C'è poi il grave tema dei paradisi fiscali. Oggi quasi tutte le grandi imprese che hanno denari per pagarsi consulenti e avvocati internazionali, hanno modi per mettere sedi in paradisi fiscali e pagare sempre meno tasse – comprese le nuove grandi multinazionali del web. Ciò produce, evidentemente, due effetti: (a) che le imprese più piccole, che quelle risorse non hanno, sono le sole a pagare le tasse; (b) che l'imposizione fiscale di queste sia molto elevata, perché devono pagare anche per quelle più grandi che le tasse non le pagano. Un fenomeno di una gravità economica ed etica impressionante, su cui diciamo e protestiamo troppo poco.

4. *Un nuovo patto fiscale: premialità e non solo sanzioni per imprese e persone fisiche.*

Il patto fiscale si colloca al cuore di ogni patto sociale. E per questo è anche faccenda di doni, i quali dovrebbero essere reciproci, non solo tra cittadini e le istituzioni.

Secondo il Prof. Bruni, *“un cittadino o un imprenditore che per decenni hanno pagato le tasse e che si trova, per una sventura, a non poterle oggettivamente pagare più, non dovrebbe essere trattato dalla pubblica amministrazione con lo stile del “servo spietato” del vangelo, che può portare anche a gesti estremi.*

Se le tasse sono anche dono, occorrono anche le forme relazionali del dono, tra cui il per-dono - che è l'opposto del tanto usato condono, che è un premio ai disonesti, e uno scoraggiamento per gli onesti”.

Per queste ragioni, e probabilmente per molte altre, è evidente che occorre oggi una radicale riforma della riscossione delle imposte, e dovremmo accogliere con grande simpatia l'idea di alcuni Comuni di occuparsi direttamente della riscossione delle imposte, in modo da rendere più sussidiario e comunitario anche questo momento della vita civile, nel quale il «come» conta almeno quanto il «che cosa». Non si ritroverà, infatti, un nuovo rapporto con il fisco ed in generale, con il pubblico, attivando soltanto i registri delle sanzioni e degli incentivi, ma rimettendo il dono nel posto che gli è proprio, cioè al centro del patto sociale e della sfera pubblica, e liberandolo dai luoghi privati troppo angusti nei quali lo abbiamo confinato, poiché è sempre il dono che fonda e rifonda le comunità e rende, paradossalmente, anche bella quella scelta civile fondamentale di pagare le tasse.

Continua il prof. Bruni, *“se si guarda a un sistema fiscale da questa prospettiva, forse si può immaginare ad esempio più premi e non solo incentivi, perché la differenza fondamentale tra incentivo e premio è l'antropologia. L'incentivo nasce in un contesto americano, calvinista- protestante, nasce nel '900 all'interno delle grandi fabbriche fordiste, con questa idea l'es-*

sere umano da solo non fa niente di buono, lo devo controllare oppure pagarlo perché altrimenti spontaneamente fa il furbo e l'opportunistista".

Da qui la necessità dell'incentivo. A tal proposito è utile ricordare che incentivo viene da *incentivus* che rappresentava, nell'orchestra medievale, il flauto che accordava gli altri strumenti, cioè che accordava e l'*incentivus* spingeva col flauto dove il musicista non sarebbe andato. Pertanto l'incentivo fa fare cose che si non faresti da solo.

Allora perché ci si adegua all'incentivo? Perché si è pagati. Ciò significa che si segue l'incentivo, non per convinzione ma perché o si è pagati o puniti.

L'incentivo è chiaramente cosa diversa dal premio.

Ci spiega il Prof. Bruni che *"il premio nasce all'interno della teologia cattolica –medievale, cioè il premio non è che lo crea il comportamento buono, ma lo riconosce. Non si paga le tasse perché si vuole il premio, ma ci si comporta in un certo modo perché è bene e buono farlo e poi la collettività mi dice bravo. Quindi il premio riconosce la virtù ma non la crea mentre l'incentivo è il comportamento che non ci sarebbe senza l'incentivo. Il premio deve dunque avvenire in pubblico e fondamentale è la cerimonia del premio.*

Ad esempio a Trento hanno fatto una cosa molto interessante: quando un vigile trova un automobilista perfettamente in regola gli dà un bonus di 10 euro per fare colazione, o quando i controllori trovano un ragazzo nella metropolitana a posto gli danno una caramella. Cosa vuol dire, non servirebbe questo in una situazione ordinaria, ma oggi in un tempo di cinismo, di pessimismo, di tutti evasori fiscali che ci raccontano, va raccontato che la maggior parte delle persone sono capaci di virtù.

Quindi questo tema del premio vuol dire immaginare anche una logica premiale del fisco e non solo una logica punitiva e basata sull'incentivo come quella diciamo dominante. Tuttavia la logica primaria impone una scelta sulla visione delle persone.

In conclusione, il grande messaggio medievale sul fisco è questo: l'essere umano è capace di cose buone, anche quando paga i tributi non lo fa solo perché è controllato o solo perché visto, ma lo fa perché in un contesto che funziona”.

Ciò significa che le istituzioni devono essere capaci di dire “Grazie, bravo” a chi paga i tributi, perché solo così si potranno rafforzare le virtù che per natura sono sempre contagiose e sono imitabili dagli altri.

In conclusione, quindi, occorre ripensare a un fisco solidale e responsabile, perché in grado (i) di occuparsi dei bisogni materiali dei contribuenti, (ii) soddisfacendo comunque il fabbisogno finanziario da impiegare nello svolgimento delle funzioni essenziali dello Stato e degli Enti territoriali (Regioni, Province e Comuni), significa ampliare le modalità di contribuzione alle spese pubbliche (art. 53 Cost.).

Infatti, se è vero che il pagamento dei tributi è una modalità di contribuzione alle spese pubbliche, è anche vero che non è la sola.

E quindi, per realizzare questo principio, costituzionalmente riconosciuto (artt. 53 e 118, comma 4 Cost.), occorre riconoscere, all'interno del sistema di finanza pubblica, la rilevanza di forme di contribuzione diretta alle spese pubbliche da parte dei cittadini (attraverso per esempio la partecipazione al costo e, nel caso, alla gestione di servizi di pubblica utilità). In pratica, il nuovo sistema di finanza pubblica deve poter prevedere accanto alle ordinarie forme di contribuzione di tipo coercitivo (tributi), altre forme di tipo volontaristico (contribuzione diretta e volontaria dei cittadini).

Così facendo, il principio di sussidiarietà amplia il suo ambito di applicazione fino a diventare un metodo di suddivisione (tra le istituzioni, la società civile e i cittadini) delle competenze e delle responsabilità – suddivisione che rileva anche nel sistema della finanza pubblica (sussidiarietà fiscale).

All'interno di questo sistema, la coercitività dell'imposizione è necessaria ma non esclusiva, poiché la società civile ed i cittadini, sia come singoli sia nelle formazioni sociali, devono poter essere responsabili in prima persona del finanziamento

e della gestione della cosa pubblica. Solo quando questa partecipazione non si verifica, per ragioni collegate o a difficoltà oggettive o ad inerzia dei contribuenti, allora interverrà l'autorità pubblica, attraverso i tributi che finanzieranno le spese pubbliche.

Per attuare questo principio, occorre tuttavia individuare dei criteri oggettivi al fine di (i) permettere in modo efficace ed efficiente, il concorso diretto alle spese pubbliche, dei cittadini, sia come singoli sia nelle formazioni sociali, e (ii) valutare il risparmio per la finanza pubblica, conseguente alla presenza operosa di determinate realtà sociali (famiglie, associazionismo, enti ecclesiastici, scuole private, imprese etc.). Solo così, un sistema fiscale potrà definirsi veramente sussidiario con riflessi positivi non solo sulla coesione sociale ma anche la stabilità dei conti pubblici.

È evidente quindi che, impostato così, il sistema della finanza pubblica può più facilmente includere modalità di tassazione eque, che tengano ben distinte (i) le realtà sociali che già lavorano per il raggiungimento del bene comune della società, determinando un risparmio per la finanza pubblica, da (ii) quelle che invece devono essere aiutate perché sono indietro rispetto alla generalità dei cittadini (contribuenti e imprese residenti in aree svantaggiate, imprese in crisi, famiglie in difficoltà, anziani soli, infanzia abbandonata, etc.).

Pertanto, sostenendo un sistema di finanza pubblica ispirato alla sussidiarietà fiscale, significa allargare il concetto stesso di democrazia, non più alla sola democrazia c.d. "rappresentativa" (in cui i cittadini votano chi imporrà loro i tributi: *no taxation without representation*) ma anche a quella c.d. "partecipativa" (in cui i cittadini, coordinandosi con le istituzioni, si "autotassano", partecipando direttamente alle spese pubbliche e alla gestione della cosa pubblica).

In pratica, un fisco sussidiario è responsabile e, perché responsabile, deve responsabilizzare i contribuenti.

Tuttavia, non è ammissibile un fisco in grado di svolgere solo le funzioni proprie di un "cane da guardia". Ciò in quan-

to, “il cane da guardia” non sa distinguere il contribuente virtuoso da quello scorretto.

Al contrario, l’essere contribuente “responsabile” significa anche poter ricevere un riconoscimento, tangibile, da parte dell’autorità, dell’esercizio “responsabile” dei diritti contributivi.

Infatti, il contribuente “virtuoso” paga correttamente i tributi e lo fa, spesso, tra mille difficoltà. Sentirsi, perciò, aggredito, crea inevitabilmente una sorta di avversione naturale nei confronti del sistema fiscale.

Occorre invertire la tendenza, prevedendo forme premiali, per persone fisiche e imprese, per esempio, riconoscendo particolari agevolazioni di pagamento a quei contribuenti che adempiono “senza macchia” ai propri doveri tributari.

IL DIRITTO ALLA GIUSTA IMPOSTA

Eugenio della Valle

Abstract

La possibilità di teorizzare delle oggettive “soglie di sostenibilità” del carico fiscale è questione di grande interesse ed attualità: ed invero, alcune recenti prese di posizione del Conseil constitutionnel e del Bundesverfassungsgericht hanno contribuito a dare nuova linfa ad un dibattito che in Italia, anche forse per effetto di una sorta di assuefazione al carattere emergenziale che contrassegna le scelte di politica tributaria, sembrava essere caduto nel dimenticatoio.

The ability to theorize objective “sustainability thresholds” of the tax burden is a matter of great interest and relevance. Some recent positions taken by the Constitutional Council and the Bundesverfassungsgericht helped to give indeed new life to this debate in Italy, that seemed to have fallen by the wayside, because of a probable sort of addiction to the emergency character that marks the national choices of fiscal policy.

Sommario

1. Premessa.
2. La posizione della nostra Corte costituzionale.
3. La posizione del *Conseil constitutionnel* francese e del *Bundesverfassungsgericht* tedesco.
4. Brevi considerazioni di sintesi.

1. *Premessa.*

La vastità e la complessità del tema del diritto alla giusta imposta è tale che è necessario selezionare al suo interno un particolare aspetto su cui intrattenersi. Mutuando alcune considerazioni del classico lavoro di L.V. Berliri sulla “giusta imposta”, il problema della giusta imposta o, per meglio dire, della “giusta imposizione” è in realtà il problema della giustizia nel riparto delle pubbliche spese.

È un problema che coinvolge tutti i tributi, non solo le imposte, e finanche entrate che tributi tecnicamente non sono. Ciò, in quanto, nell’ottica del giurista, l’imposizione è giusta se conforme ai principi costituzionali e tra questi in primo luogo quelli di capacità contributiva, di progressività e di uguaglianza.

Ebbene, secondo accreditata dottrina il principio di capacità contributiva, letto in una prospettiva garantista non può che coinvolgere anche entrate non tributarie quali, ad esempio, prezzi e tariffe versati a fronte di servizi pubblici essenziali¹.

Ed è proprio al principio di capacità contributiva che, queste note, sono rivolte, considerandolo nel suo rapporto con i limiti quantitativi al prelievo fiscale².

Com’è noto, su questo specifico versante, il quadro è, almeno a giudizio di un’autorevole parte della dottrina³, decisamente sconcertante: ed invero – a fronte di indicazioni della nostra Corte costituzionale inclini a riconoscere che la fissa-

¹ Cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, XI ed., 2011, 74.

² Com’è noto, vi è in dottrina chi “nell’intreccio tra uguaglianza sostanziale e progressività” intravede “lo spiraglio per stabilire, in termini oggettivi, un metro quantitativo di determinazione massima del prelievo, comunque riconducibile intorno al 50 per cento”: così A. Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 34.

³ *Il riferimento è alla posizione di G. Falsitta*, I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l’intero reddito del contribuente, in *Riv. dir. trib.*, II, 2010, 139 ss.; nello stesso senso e più di recente, v. il lavoro monografico di M. Poggioli, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, *passim*.

zione della misura del tributo in termini quantitativi spetta, “in virtù di complesse valutazioni economiche e sociali”, alla competente e responsabile “discrezionalità del legislatore” – le scelte di volta in volta compiute da quest’ultimo appaiono tutt’altro che responsabili.

Siamo, in buona sostanza, al cospetto di un approccio “abdicativo” che porta ad escludere la configurabilità, almeno in linea astratta, di limiti minimi e massimi all’esercizio del potere impositivo: il tutto si risolve in una sorta di “delega in bianco” ad un legislatore, quello tributario, notoriamente “sensibile” alle esigenze della finanza pubblica.

Di qui una serie di relevantissime questioni che vanno dalla possibilità stessa di teorizzare delle oggettive “soglie di sostenibilità” del carico fiscale, alla individuazione delle concrete modalità di esercizio del sindacato di costituzionalità, questioni che, peraltro, possono essere scrutinate guardando anche alle esperienze maturate in altri ordinamenti a fiscalità avanzata: il pensiero corre, in particolare, alle recenti prese di posizioni di altre Corti costituzionali europee (in specie: il *Conseil constitutionnel* francese ed il *Bundesverfassungsgericht* tedesco) che hanno contribuito a dare nuova linfa ad un dibattito che in Italia, anche forse per effetto di una sorta di assuefazione al carattere emergenziale, che, da diversi decenni, caratterizza le scelte di politica tributaria, sembrava essere caduto nel dimenticatoio.

Ebbene, detto dell’attualità e dell’interesse suscitato dal tema, ci si deve intendere sulla latitudine o, per meglio dire, sul “segno” dei limiti quantitativi all’esercizio del potere impositivo e, sotto questo profilo, qualche esempio potrà essere utile a circoscrivere il perimetro dell’indagine.

Partiamo dai limiti inferiori.

Alla fine dello scorso anno, varando la legge di stabilità per il 2014, il legislatore si è “accanito” contro uno degli strumenti che dovrebbe contribuire a garantire la tutela del c.d. “minimo vitale”: il comma 575 dell’unico articolo della l. 27.12.2013, n. 147, prevedeva, infatti, l’adozione, entro il 31.1.2014, di provvedimenti di razionalizzazione della disci-

plina delle detrazioni per oneri tenendo specificamente conto dell'esigenza di tutelare i soggetti invalidi, disabili o non autosufficienti; il successivo comma 576 prevedeva che, qualora non fossero stati adottati i previsti provvedimenti di razionalizzazione, la misura delle detrazioni in parola (attualmente pari al 19%) si sarebbe ridotta al 18% (per il periodo d'imposta 2013) ed al 17% (per il periodo d'imposta 2014).

Curiosa la tecnica legislativa adottata. Per non dire subito "si tagliano le detrazioni" per esigenze di gettito, si fissa, con la probabile consapevolezza dell'impossibilità di raggiungere l'obiettivo, una soglia temporale strettissima e si stabilisce che, scaduto infruttuosamente il termine, il taglio opererà automaticamente.

Le polemiche generate da un provvedimento – che, tra l'altro, pretendeva di ridurre la misura della detrazione spettante per un periodo d'imposta che si andava completando nel momento in cui si varava la "cura dimagrante" – ha spinto il legislatore a tornare sui suoi passi: a distanza di poco più di un mese, infatti, è stata disposta la soppressione dei due commi appena citati (cfr. l'art. 2, comma 1, lett. a, del d.l. 28.1.2014, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della l. 28.3.2014, n. 50).

Ma la questione che qui interessa non è la censurabile tecnica legislativa adottata. Il vero *punctum dolens* è la sostanza dell'intervento poi abortito: si immaginava la riduzione della misura (in modo pesante occorre dire: ed invero, due punti percentuali di detrazione sono irrisonanti per redditi medio alti, ma sono senz'altro rilevanti per i redditi più bassi) di detrazioni riconosciute a fronte di spese mediche, spese di istruzione, interessi passivi pagati a fronte di mutui contratti per soddisfare il fabbisogno abitativo e via dicendo, ossia di detrazioni che, per definizione, mirano a dare sostanza alla tutela del c.d. "minimo vitale".

Lungo questa stessa lunghezza d'onda, un altro aspetto di grande interesse è costituito dalle detrazioni per familiari a carico di cui all'art. 12 del testo unico. Negli ultimi anni, il legislatore è più volte tornato sulla misura delle detrazioni per

carichi di famiglia, ritoccandole al fine di dare seguito a quelle istanze provenienti dalla società civile favorevoli a valorizzare la centralità della famiglia. Anche in questo caso, tuttavia, il problema sembra mal posto: le detrazioni per familiari a carico non devono essere considerate (solo) leve capaci di favorire e/o incentivare la costituzione di nuovi nuclei familiari; devono, soprattutto, essere considerati strumenti attraverso i quali si garantisce un'adeguata considerazione del "minimo vitale".

Ed è proprio l'esiguità delle detrazioni in discorso a costituire la cartina di tornasole di quanto poco considerata sia in Italia la tutela di ciò che è indispensabile per garantire al contribuente ed alla sua famiglia un'esistenza libera e dignitosa.

Passiamo ai limiti superiori. Anche qui due esempi per inquadrare il tema.

Il primo è una sorta di classico: ci si riferisce al cumulo impositivo che viene a registrarsi tra IRAP e imposizione sul reddito, da una parte, e ICI-IMU-IUC e imposizione sul reddito, dall'altra.

Nel primo caso, il cumulo impositivo e la sostanziale indeducibilità (o, se si preferisce, la deducibilità irrisoria) dell'IRAP dalla base imponibile di una delle due imposte reddituali creano i presupposti affinché, in taluni casi l'intero reddito imponibile venga tassato (o, come ritengono alcuni, "confiscato") ovvero che il contribuente, pur avendo sofferto la perdita in tutto o in parte del capitale investito, sia comunque chiamato al concorso: "in siffatta evenienza", si osserva in dottrina, "si verifica quanto segue: a) per pagare l'imposta il contribuente subisce un'ulteriore perdita del capitale investito; b) oppure deve indebitarsi; c) oppure deve rendersi insolvente⁴".

Discorso analogo può essere fatto per i redditi di matrice fondiaria giacché il tributo che colpisce il possesso degli immobili non è deducibile o, a seconda dei casi, è deducibile in misura irrisoria dalla base imponibile IRPEF o IRES.

4 Così, nitidamente, G. Falsitta, I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente, *cit.*, 140.

Il secondo è, invece, un tema più specifico ed è tratto da quella che appare essere una smagliatura del sistema impositivo. Ci si riferisce all'ipotesi in cui venga chiamato al concorso un soggetto che non ha prodotto reddito nel periodo d'imposta. Il caso è semplicissimo: imprenditore individuale in regime di contabilità ordinaria che, anziché produrre reddito, soffre perdite; tali perdite, come noto, possono essere esclusivamente utilizzate in compensazione verticale (ossia riporto in avanti nel quinquennio successivo ed utilizzo in compensazione per abbattere redditi della stessa natura ossia d'impresa). Ne deriva, quale logica ed immediata conseguenza, che, se quel contribuente ha prodotto redditi di natura diversa (fondiari, di capitale e via dicendo) per un importo equivalente alla perdita di periodo, disporrà comunque di un reddito complessivo tassabile e ciò malgrado, nel periodo d'imposta, il suo reddito effettivo sia pari a zero.

In questo caso, si è soliti parlare di un problema di effettività della capacità contributiva, ma, a ben vedere, sullo sfondo si staglia anche una questione di prelievo che eccede un limite superiore di sostenibilità il quale, per ovvie ragioni, non può che essere individuato nell'entità del reddito complessivo effettivo (reddito che, nell'esempio appena fatto, abbiamo addirittura assunto essere pari a zero).

2. La posizione della nostra Corte costituzionale.

Inquadrato il problema, occorre sintetizzare gli esiti cui è approdato nel corso degli anni il Giudice delle leggi il quale, affrontando la questione, ha preso le mosse dall'affermazione dell'irrinunciabilità, almeno in linea teorica, della tutela del c.d. "minimo vitale". Vedremo, peraltro, che il punto di arrivo della parabola disegnata dalla Corte è tale che la stessa (tutela), a causa degli amplissimi margini di discrezionalità riconosciuti al legislatore, può dirsi di fatto una "non tutela".

Ma procediamo con ordine.

A quanto consta, in una sola occasione, la Corte costituzionale ha avuto modo di dichiarare l'incostituzionalità di una disposizione che, oltre a violare il principio di eguaglianza, comportava un livello di tassazione che scendeva al di sotto del livello minimo di imposizione siccome ricavabile dall'art. 53 Cost.

Occupandosi, in particolare, del caso di una disposizione di legge che riconosceva una franchigia d'imposta in presenza di tassazione ordinaria e la negava, al contempo, in presenza di tassazione separata, il Giudice delle leggi ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale "in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui non viene prevista l'esclusione della tassazione anche separata dei redditi spettanti al contribuente costituiti da emolumenti arretrati per lavoro dipendente, quando tali redditi, sommati agli altri redditi percepiti dallo stesso contribuente nei singoli anni cui si riferiscono, non superano il minimo imponibile" (C. Cost., 17.4.1985, n. 104).

Negli altri sporadici casi in cui il minimo vitale è venuto in una qualche evidenza, la Corte costituzionale è rimasta fedele all'inquadramento impresso nella fondamentale sentenza n. 97 del 10.7.1968 ove, come si ricorderà, si riconosceva che il legislatore "non può non esentare dall'imposizione quei soggetti che percepiscano redditi tanto modesti da essere appena sufficienti a soddisfare i bisogni elementari della vita: se così non disponesse, la legge finirebbe con l'imporre un obbligo di imposta anche là dove una capacità contributiva è inesistente"; nella stessa sentenza, tuttavia, la Corte riconosceva, condizionando così lo sviluppo di tutta la sua successiva giurisprudenza, che il compito di individuare la "misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva" spetta esclusivamente al legislatore il quale sceglie "in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali".

In buona sostanza, la Corte, pur riconoscendo la centralità del c.d. "minimo vitale", ha rinunciato di fatto "ad esprimere un giudizio sulla dimensione quantitativa del minimo vitale (e, quindi, del prelievo fiscale), la cui concreta modulazione

rimane per tale via ascritta alla libera (ed esclusiva) scelta del legislatore tributario”⁵.

Ed è proprio questa appena indicata la direzione in cui s’è mossa la Corte costituzionale occupandosi di due delle misure cui più sopra si faceva riferimento ossia detrazioni per oneri specifici e detrazioni per carichi di famiglia.

Quanto alle prime, con la sentenza n. 134 del 14.7.1982, il Giudice delle leggi ha escluso la possibilità di sindacare la misura della detrazione per spese mediche in specie rilevando che “la detraibilità non è secondo Costituzione necessariamente generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale. Il punto di incontro e di contenimento di tali esigenze varia a secondo dell’evoluzione economica, finanziaria e sociale del Paese e, come si è detto, spetta al legislatore ordinario di determinarlo, tenendo conto di tutti i dati del problema”.

Identico è il modulo argomentativo utilizzato dalla Corte per escludere che la calibrazione delle detrazioni per familiari

5 Così, *testualmente*, M. Poggioli, Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio, *cit.*, 126; *nello stesso senso hanno avuto modo di esprimersi sia G. Gaffuri*, Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva, *in* Giur. cost., 1968, 1552 (*secondo il quale*, “*se v’è un limite costituzionale alla libera scelta del legislatore, si deve necessariamente ammettere la possibilità di controllarne il rispetto [...]. Ci si domanda come sia possibile accertare l’adempimento da parte del legislatore di questo obbligo, se si esclude il giudizio sulla congruenza quantitativa dell’esenzione; perché allora basterebbe una misura qualunque, anche manifestamente irrisoria, per considerare realizzato il precetto costituzionale, attribuendo surrettiziamente al legislatore quella assoluta discrezionalità che si è inteso invece impedire*) che L. Antonini, La tutela costituzionale del minimo esente personale e familiare, *in* Riv. dir. trib., 1999, I, 863 (*secondo cui* “*affermare da un lato il principio della intangibilità del reddito minimo e dall’altro rimetterne la quantificazione alla discrezionalità legislativa, significava infatti abbandonare il problema nelle mani del ‘buon cuore’ del legislatore, che rimaneva libero di quantificarlo anche in un importo puramente simbolico*”).

a carico possa essere oggetto del proprio giudizio: si afferma, in particolare, che la misura della detrazione di imposta per i figli a carico non può essere oggetto di sindacato alcuno giacché la sua determinazione “scaturisce da una complessiva valutazione della situazione economica del paese, delle esigenze della pubblica spesa e dell’incidenza che sulle finanze statali può produrre la concessione di maggiori detrazioni, vale a dire da una valutazione discrezionale affidata alla competenza e responsabilità del legislatore” (così, testualmente, C.Cost., ord. 29.I.1998, n. 6).

Tra le righe dell’ordinanza si può, peraltro, cogliere il totale disinteresse della Corte per quella che costituisce la ragion d’essere delle detrazioni per familiari a carico: le stesse, ben lungi dall’essere meri strumenti di politica economica ovvero misure agevolative, sono mezzi indispensabili per garantire un’adeguata tutela del “minimo vitale”.

Passando al limite massimo, ci si accorge subito che lo spartito non cambia e ciò malgrado la questione del limite superiore poggia, almeno sul piano teorico, su basi ben diverse rispetto a quelle su cui asside il tema della tutela del “minimo vitale”.

Anche su questo fronte, infatti, si registra una sola pronuncia di accoglimento.

Occupandosi della legittimità costituzionale di una disposizione della vecchia legge di registro che imponeva la soggezione al tributo delle sentenze recanti effetti traslativi di diritti patrimoniali, senza ammettere, nonostante la variabile progressione dei gradi di giudizio, possibilità di rimborso dell’imposta esatta in corrispondenza di una sentenza di primo grado poi riformata in appello, il Giudice delle leggi ha affermato che la capacità contributiva “condiziona la misura massima del tributo nel senso che questo non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall’atto o dal fatto economico. Ed evidentemente il pagamento di un tributo indebito, che talvolta può superare, attraverso la ripetuta esazione, il valore del bene, oggetto del trasferimento e la impossibilità di rimborso di quanto indebitamente pagato,

concretano una violazione del principio costituzionale, anche in riferimento all'articolo 3 Cost. in quanto la discrezionalità legislativa trova sempre un limite nella ragionevolezza delle statuizioni volte a giustificare la disparità di trattamento fra cittadini" (così, testualmente, C.Cost., 29.12.1972, n. 200).

Anche per il limite massimo, tuttavia, ed al pari di quanto si è testé visto per il minimo vitale, la via percorsa con maggior convinzione dal Giudice delle leggi sembra essere quella che passa per il riconoscimento della non sindacabilità, sul piano quantitativo, delle scelte compiute dal legislatore: si legge, in particolare, nella sentenza n. 92 del 18.5.1972 che non spetta "al giudice della legittimità delle leggi valutare e determinare, in funzione dell'art. 53 Cost., l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario imposto, trattandosi di compito riservato al legislatore (sentenze n. 89 del 1966; n. 124 del 1971): salvo il controllo di legittimità sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme"⁶.

3. *La posizione del Conseil constitutionnel francese e del Bundesverfassungsgericht tedesco.*

Volgendo lo sguardo fuori dei confini nazionali, grande interesse ha destato, anche in Italia, una recente pronuncia del Conseil constitutionnel francese che, con la sentenza n. 2012/662 del 29.12.2012, ha fornito interessanti spunti di riflessione in ordine al problema della misura costituzionalmente legittima dell'imposizione fiscale⁷.

6 *Da questo punto di vista la giurisprudenza costituzionale italiana non parrebbe discostarsi dal modulo argomentativo utilizzato dalla C. EDU che, come nota G. Bizioli, Il principio della capacità contributiva nella dimensione internazionale, in corso di pubblicazione, 11 e ss. del dattiloscritto, riconduce la questione dell'imposizione eccessiva entro i confini delle argomentazioni basate sulla proporzionalità/ragionevolezza da ciò ricavandosi logicamente l'esclusione dell'esistenza di un limite fisso che concretizzi l'imposizione eccessiva.*

7 *La sentenza è oggetto dell'accurato commento di G. Bergonzini, I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella*

Più in particolare, il *Conseil constitutionnel*, adito dalle minoranze parlamentari tramite la presentazione di due ricorsi di legittimità costituzionale aventi ad oggetto diversi provvedimenti recati dalla *loi de finances pour 2013*, ha ritenuto costituzionalmente illegittime le aliquote marginali massime complessive applicabili: ad una particolare categoria di redditi da pensione (75,04% o 75,34%); ai redditi da *stock-options* e da acquisizione di azioni gratuite (72% o 77%); ai plusvalori derivanti dalla cessione di terreni edificabili (82%). Nella stessa occasione, la censura relativa all'imposizione marginale del 75% sui redditi professionali superiori ad un milione di euro (trattasi del nota vicenda "Depardieu") è stata accolta dai Giudici, ma per motivi diversi dal superamento del limite soggettivo massimo dell'imposizione. Il *Conseil constitutionnel* ha, infine, e senza che fossero state formulate doglianze specifiche, dichiarato l'illegittimità costituzionale, sotto il profilo quantitativo, anche dell'aliquota marginale massima applicabile, in talune circoscritte ipotesi, ai guadagni provenienti da prodotti finanziari (90,5%).

Val la pena, peraltro, ricordare che già in passato il *Conseil constitutionnel* aveva avuto modo di prendere posizione in ordine alla misura costituzionalmente legittima dell'imposizione fiscale: più in particolare, era stato dichiarato illegittimo un tasso di imposizione del 50% (sentenza n. 85/200 del 16.1.1986 in tema di cumulo tra redditi da lavoro e da pensione).

Ciò precisato in termini generali, occorre evidenziare un aspetto che può risultare utile ai fini del prosieguo dell'analisi: la decisione del 29.12.2012 trova fondamento esclusivo nella violazione dell'art. 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789 in tema di eguaglianza di fronte ai carichi pubblici e di capacità contributiva: si coglie, infatti, nella sentenza un ripetuto riferimento al fatto che un prelievo troppo elevato gravante su determinate categorie di persone

sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del *Conseil constitutionnel* e nelle pronunce di altre Corti costituzionali, in Riv. dir. trib., 2013, I, 3 ss.

dà luogo ad “*une charge excessive au regard de leurs facultés contributives*”, “*contraire au principe d’égalité devant les charges publiques*”.

Come è stato attentamente notato, per il *Conseil constitutionnel*, “ogni prelievo che possa essere considerato eccessivo, sebbene non propriamente confiscatorio, non dà luogo ad una violazione immediata dei diritti costituzionali di natura economica dei contribuenti, ma solo ad una violazione del principio di uguale ripartizione dei carichi pubblici in ragione della capacità contributiva di ciascuno”⁸.

In buona sostanza, è proprio la combinazione del principio di uguaglianza tributaria e di capacità contributiva a contenere in grembo il germe di un limite massimo al prelievo tributario individuale.

Spontandoci sulle indicazioni fornite, sempre in tema di limite massimo all’esercizio del potere impositivo, dal Giudice delle leggi tedesco, va detto che, in un primo momento, il *Bundesverfassungsgericht* ha utilizzato la clausola generale di equità per evitare che la somma di imposte sul reddito e sul patrimonio desse luogo ad un prelievo totale superiore al 100% del reddito, e per impedire la violazione del diritto di proprietà sul capitale in una ipotesi in cui il contribuente avrebbe dovuto, per adempiere all’onere tributario, intaccare il capitale medesimo, sua unica fonte di sostentamento.

Successivamente, con la sentenza del 22.6.2005, la Corte costituzionale tedesca sembrava aver ricavato dalla tutela costituzionale del diritto di proprietà l’esistenza di un preciso limite costituzionale massimo all’imposizione: “l’imposta sul patrimonio può cumularsi alle altre imposte sul patrimonio (*Ertrag*), nei limiti in cui l’onere fiscale complessivo ‘sul reddito presunto’ (*Sollertrag*), nell’ambito di una considerazione tipizzante di entrate dovute, spese deducibili ed altri particolari oneri deducibili, rimanga all’incirca in una divisione a metà

8 G. Bergonzini, I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del *Conseil constitutionnel* e nelle pronunce di altre Corti costituzionali, *cit.*, 28.

tra la mano privata e la mano pubblica” (cd. “principio della divisione a metà”)⁹.

Da ultimo, nella sentenza del 18.1.2006, il *Bundesverfassungsgericht* ha precisato che dall’art. 14 *Grundgesetz*¹⁰ non è desumibile alcun limite superiore al prelievo fiscale precisamente determinato e vincolante; tuttavia, un limite costituzionale alla pressione tributaria individuale esiste, si fonda sul diritto di proprietà privata e sul principio di proporzionalità (il quale richiede una ponderazione equilibrata dei diritti del singolo e degli interessi collettivi), e impone di garantire comunque al contribuente, una volta soddisfatti gli obblighi tributari, la permanenza di “un reddito elevato – in senso assoluto e nel confronto con altre categorie di reddito – e liberamente disponibile, che renda evidente l’utilità prevista dal reddito”, e non comprometta, “in modo sostanziale il risultato economico”¹¹.

Per essere concreti, nel caso di specie, il *Bundesverfassungsgericht* ha ritenuto non essere irragionevolmente eccessivo un onere fiscale del 57%¹².

9 N. Bozza-Bodden, *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relative alla tassazione patrimoniale*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 431.

10 L’art. 14 della Costituzione tedesca stabilisce che “I) La proprietà e il diritto ereditario sono garantiti. Contenuto e limiti vengono stabiliti dalle leggi. II) La proprietà impone degli obblighi. Il suo uso deve al tempo stesso servire al bene della collettività. III) Un’espropriazione è ammissibile soltanto per il bene della collettività. Essa può avvenire solo per legge o in base ad una legge che regoli il modo e la misura dell’indennizzo. L’indennizzo deve essere stabilito mediante un giusto contemperamento fra gli interessi della collettività e gli interessi delle parti. In caso di controversia sull’ammontare dell’indennizzo è aperta la via giudiziaria di fronte ai tribunali ordinari”.

11 G. Falsitta, I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l’intero reddito del contribuente, *cit.*, 162.

12 Nel commentare il rilievo della sentenza da ultimo citata, N. Bozza-Bodden, L’imposta confiscatoria nella giurisprudenza e nella dottrina tedesca dopo la sentenza 18 gennaio 2006 della Corte costituzionale germanica, in *AA.VV.*, Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, Padova, 2012, 107, sottolinea che “la sentenza del 2006 ha comportato una maggior protezione costituzionale del contribuente contro un’imposi-

4. *Brevi considerazioni di sintesi.*

La rapida rassegna che precede conferma quanto complesso sia il tema dei limiti minimi e massimi all'esercizio del potere impositivo: ed invero, anche negli approdi giurisprudenziali più avanzati, si possono cogliere "momenti di esitazione e/o di ripensamento" che, peraltro, non sembrano mettere in discussione la distanza siderale che separa le conclusioni cui perviene la nostra Corte costituzionale da quelle cui approdano le corrispondenti Corti francese e tedesca. È ben vero che, ad esempio, nella sentenza del 2006, il Bundesverfassungsgericht abbandona il c.d. "principio della divisione a metà" (e, quindi, rinuncia a fornire una qualche indicazione sul piano quantitativo), ma è anche vero che granitico appare, diversamente da quanto si registra nella giurisprudenza della Consulta, il riconoscimento dell'esistenza di un limite costituzionale alla pressione tributaria individuale, limite che, a sua volta, si fonda sulla tutela da riconoscere al diritto di proprietà privata e sul principio di proporzionalità.

Ciò precisato, occorre comunque distinguere il limite inferiore da quello superiore.

Quanto al primo, non si registrano questioni particolari. Pacifico appare il riconoscimento, tanto in dottrina¹³ quanto nella giurisprudenza costituzionale, dell'esistenza di un limite

zione eccessiva. Il cosiddetto 'principio della divisione a metà' era troppo indeterminato e comportava troppi problemi pratici irrisolti o addirittura irrisolvibili. Ora nell'ordinamento tedesco è chiaro che c'è un limite costituzionale all'onere fiscale. Anche se è indeterminato, la Corte costituzionale ha stabilito quali sono i criteri per poter giudicare se l'onere fiscale sia costituzionale o meno. Il fatto che abbia usato criteri generali e non concreti (in misura di una certa percentuale) non dovrebbe essere visto come uno svantaggio, ma come un vantaggio, perché alla giurisprudenza in questo modo è riservata una discrezionalità per poter tener conto dei vari interessi, della giustizia e delle esigenze pratiche".

¹³ Anche gli Autori che negano l'esistenza di limiti superiori alla pressione tributaria complessiva (F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 106, nota 3) non mancano di ricordare che "i limiti inferiori sono invece ammessi e trovano la loro giustificazione in altri principi costituzionali invalicabili".

inferiore coincidente con ciò che è necessario a garantire la tutela del c.d. “minimo vitale”.

Il punto è ovviamente stabilire a che altezza debba essere fissata l’asticella e, su questo fronte, la posizione della Consulta sembra priva di incrinature: il compito di individuare la “misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva” spetta esclusivamente al legislatore il quale sceglie “in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali”. Ma qui sorge un interrogativo quasi retorico: quali possono essere le “complesse valutazioni economiche e sociali” che giustificano la tassazione dell’immobile destinato alla soddisfazione del fabbisogno abitativo? Ed, ancora, si può ritenere sufficiente, per tenere nella giusta considerazione ciò che è necessario a garantire un’esistenza dignitosa al nucleo familiare, una detrazione su base annua pari ad euro 950 per ciascun figlio? Ovvero, mutando i termini del discorso, siamo proprio sicuri che è stata operata una “complessa valutazione economica e sociale” per fissare in euro 7.500, e quindi in euro 625 mensili, la soglia di non tassabilità per i pensionati possessori di una sola unità immobiliare adibita ad abitazione principale (cfr. l’art. 11, co. 2, del testo unico)? Si consideri, a tale ultimo riguardo, che l’I-STAT fissa per pensionati di età compresa tra 60 e 74 residenti in aree metropolitane del nord la soglia di povertà assoluta in euro 776,79 (base mensile).

Non è necessario aggiungere altro¹⁴.

14 *In tema v. comunque A. Fedele, Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui “limiti” costituzionali all’imposizione, in Riv. dir. trib., 2013, I, 1047, secondo il quale “appare difficile dare attualmente razionale applicazione al principio della detassazione del ‘minimo vitale’. In realtà si tratta di un’esigenza che non si è mai resa operativa con riferimento all’intero sistema tributario, come forse il principio in sé richiederebbe. È certo tuttavia che il ‘minimo vitale’ può essere razionalmente escluso dall’applicazione delle sole imposte personali in senso proprio; con riguardo ai tributi ‘reali’ l’esclusione risulta comunque irrazionale. Il fallimento della personalità dell’Irpef si è accompagnato ad una sostanziale neutralizzazione dell’originario, e già ridottissimo, ‘minimo vitale’, oggi sostituito da discipline orientate piuttosto alla diversificazione dell’incidenza dell’imposta sulle singole categorie reddituali”.*

Ben diverso è il discorso da farsi per i limiti superiori. Si è già detto della posizione della Corte costituzionale; occorre ora dire della marcata contrapposizione (teorica) tra quanti negano la possibilità di immaginare limiti alla pressione tributaria complessiva e quanti, al contrario, riconoscono l'esistenza di limiti assoluti invalicabili.

Tra i primi, deve segnalarsi la posizione di Gallo il quale, dato atto del silenzio dell'art. 53, comma 1, Cost., rileva che "la delimitazione oggettiva e il controllo delle spese pubbliche sono rimessi esclusivamente al meccanismo della rappresentanza politica (che è come dire al tipo di welfare che le maggioranze intendono, sul piano politico e dell'etica sociale, realizzare) e se l'importo del prelievo da richiedere ai (e da ripartire tra i) contribuenti deve dipendere, ai sensi anche dell'art. 81, comma 4, Cost., dall'ammontare della spesa pubblica così determinata, va da sé che sono solo il parametro della spesa e la sua efficienza e trasparenza che possono essere controllati e contrastati e che tale controllo può essere svolto solo dal legislatore ordinario (e dal corpo elettorale) in sede di scelta politica. E va da sé anche che, una volta fatta questa scelta, il riparto dei carichi pubblici deve seguire l'importo della spesa e non può essere, perciò, limitato autonomamente con apposita norma costituzionale"¹⁵.

Come dire, fatta la spesa, il conto va pagato e non rileva certo la condizione occupazionale del consumatore scellerato o, a seconda dei punti di vista, ignaro né, tantomeno, il saldo del suo conto corrente!

Ben diversa è la posizione di Falsitta il quale, convinto assertore della tesi secondo cui esiste un limite invalicabile all'esercizio della potestà impositiva, si preoccupa innanzitutto di dimostrare la contraddizione in cui incappano quanti (il riferimento è alla posizione di Gallo) teorizzano l'esistenza del limite inferiore, ma negano l'esistenza del limite superiore: si osserva, in particolare, che, "se si ammette come esistente un limite minimo, automaticamente si afferma come esistente un

¹⁵ F. Gallo, *Le ragioni del fisco, cit.*, 107.

limite massimo, un tetto alla misura del prelievo sul reddito, varcato il quale il prelievo assume conformazione contraria alla costituzione perché va a intaccare la porzione di ricchezza costituente il minimo vitale”¹⁶.

Sul piano poi della positiva dimostrazione dell’esistenza di un limite massimo, Falsitta muove dagli artt. 17 e 52 della Carta dei diritti fondamentali della UE (la c.d. Carta dei diritti di Nizza) e, preso atto del fatto che la proprietà è considerata un diritto fondamentale, osserva che un tale riconoscimento è incompatibile “con un ordinamento delle imposte e dei sistemi fiscali che si risolva nella totale avocazione a favore dello Stato impositore e dei restanti enti di imposizione della totalità dei frutti e dei redditi dei beni posseduti in proprietà in guisa che al titolare il bene permanga con ‘guscio’ vuoto di ogni sostanza e la proprietà si riduca ad una beffa”¹⁷.

Sempre Falsitta, a conclusione del suo ragionamento, non manca di precisare che un’imposizione di tipo “strozzante” annienta la fonte del provento tassabile e, di fatto, viola le garanzie recate, in materia di tutela dell’iniziativa economica privata, dall’art. 41 della Carta costituzionale.

Preso atto della distanza incolmabile che separa le posizioni della dottrina, di seguito alcuni sassi nello stagno.

Innanzitutto, occorre chiedersi se l’evoluzione del sistema tributario nazionale, con il progressivo spostamento del baricentro da un’imposizione di tipo personale ad un’imposizione di tipo reale, non contribuisca in qualche modo a spiegare l’orientamento della Consulta e la posizione di parte della dottrina (Gallo)¹⁸.

16 G. Falsitta, I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l’intero reddito del contribuente, *cit.*, 159

17 Ancora G. Falsitta, I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l’intero reddito del contribuente, *cit.*, 161.

18 Cfr. A. Fedele, Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui “limiti” costituzionali all’imposizione, *in cit.*, 1047, ove, in particolare, si rileva che “un eventuale ‘limite massimo’ al prelievo fiscale (del quale già si è rilevata la difficoltà di applicazione all’operatività

Su questo fronte, il rischio che si corre è chiaro: si rischia di fornire un ulteriore, facile alibi ad un legislatore che, sotto la ghigliottina del gettito, raramente si mostra attento ai principi. E ciò senza considerare che, in un sistema meno arzigogolato con pochi tributi caratterizzati da una disciplina chiara e snella, non appare proibitivo pensare a dei limiti di ordine quantitativo anche in presenza di imposizione a carattere reale (cosa impedisce di pensare che l'imposizione sostitutiva sui canoni di locazione è sostenibile se non supera il 20% o il 30%?).

Altra questione su cui riflettere anche alla luce del contributo del *Conseil constitutionnel* è quella legata all'individuazione del ruolo che può assumere il principio di eguaglianza nel dirimere l'intricata matassa. Ed invero, la previsione di contributi di solidarietà variamente denominati che spingono verso l'alto l'imposizione a carico di determinate categorie di soggetti presta il fianco anche ad evidenti censure sul fronte dell'equa ripartizione dei carichi tributari tra i diversi consociati (senza, peraltro, dimenticare il ruolo che, secondo alcuni, la progressività assolve nell'ostacolare prelievi eccessivi).

Da ultimo due parole sulla funzione solidaristica del tributo. Siamo proprio sicuri che alzando in modo smodato l'asticella del carico tributario complessivo non si comprometta la razionalità di quello che dovrebbe essere uno dei cardini del sistema impositivo? Sotto questo profilo, a nessuno sfugge che la determinazione degli indici di riparto (e cioè della individuazione dei fatti o delle situazioni dai quali si fa dipendere la determinazione della quota di contribuzione facente capo a ciascun consociato) deve avvenire seguendo canoni di equità, ma egualmente non sfugge ai più che un'imposizione smodata a carico soltanto di alcuni sbilancia il rapporto di contribuzione rendendolo, paradossalmente, socialmente non accettabile.

complessiva di un sistema tributario articolato come quello vigente), potrebbe ragionevolmente operare solo nell'ambito di tributi personali, dei quali si può misurare l'incidenza soggettiva; anch'esso risulterebbe invece irrazionale se inserito nella disciplina di singoli tributi a carattere sostanzialmente 'reale' con criteri di determinazione dell'imponibile e del tributo fortemente differenziati e fra loro non comparabili".

LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA PUÒ ESSERE UN LIMITE
ALL'INTERVENTO PUBBLICO NELL'ECONOMIA?

Raffaello Lupi

Abstract

La capacità contributiva richiama la necessità che le imposte siano commisurate alla ricchezza, nelle sue varie manifestazioni di redditi, consumi o patrimonio. Non sembra appropriato invece utilizzare il principio di capacità contributiva come criterio per individuare il corretto livello di intervento pubblico nell'economia, che dipende da contingenze sociali mutevoli, scelte politiche di varia natura e altre disposizioni costituzionali. Alla capacità contributiva fa riferimento il concetto di "perequazione tributaria", cioè la mediazione tra esigenze di precisione, semplicità, effettività, cautela fiscale, neutralità, ed altre che riguardano la determinazione dei tributi. Il rapporto tra "stato e mercato" dipende piuttosto da parametri che non riguardano i tributaristi, ma si ispirano alla sussidiarietà dell'intervento pubblico nelle aree in cui esso è più efficiente ed equo dell'autoorganizzazione privata.

The ability to pay points to the need that taxes should be proportional to wealth, in its various manifestations as an income, as a consumption or as a wealth. Conversely, it does not seem appropriate to use the principle of ability to pay as a criterion to identify the correct level of government intervention in the economy, which depends on changeable contingencies social, political choices of various kinds and other constitutional provisions.

The concept of "tax equalization" refers to the ability to pay, more precisely it is the mediation between the requirements of accuracy, simplicity, effectiveness, fiscal caution, neutrality, and other issues that relate to the determination of taxes.

The relationship between “State and the market” depends on parameters that do not concern tax consultants, but are based on the subsidiarity of public intervention in areas where it is more efficient and equitable than the private self-organization instead.

Sommario

1. Lo sfondo del convegno: il malessere sulla determinazione dei tributi e la diversione sui “limiti costituzionali”.
2. Valutazione dei tributi e rapporto tra individuo e società: come chiudere un problema piccolo aprendone uno più grande.
3. Improprietà di una visione contrattualistica del rapporto tra tassazione e spesa pubblica.
4. Il rapporto tra individui e società e la sussidiarietà dell'intervento pubblico e dei tributi (indicazioni metodologiche sul rapporto tra istituzioni politico-giuridiche ed economia).
5. Residualità dei tributi e sussidiarietà dell'intervento pubblico.
6. La sterile ricerca di limiti all'intervento pubblico nell'articolo 53 della costituzione.
7. Art.53 e razionalità nella determinazione della ricchezza ai fini tributari (il vero assente nei dibattiti).

1. Lo sfondo del convegno: il malessere sulla determinazione dei tributi e la diversione sui “limiti costituzionali”

Questo convegno si tiene non a caso nel centro studi dei dottori commercialisti. Questi ultimi toccano con mano, nell'esercizio della loro professione, il malessere e il disorientamento diffusi in materia tributaria. Attribuire questi malesseri ad un fantomatico “legislatore”, o peggio ancora alle istituzioni, è un alibi perché il legislatore e le istituzioni sono la proiezione del bagaglio culturale posseduto, in questa materia, dalla pubblica opinione e dalla classe dirigente. Ne fanno parte gli esponenti delle istituzioni, nei più vari settori, delle associazioni di cate-

goria, del mondo aziendale, della cultura, dell'informazione, della scienza, dello spettacolo, e – perché no – persino dello sport¹. Paradossalmente, i professionisti e gli studiosi di un settore sono classe dirigente, a proposito di quel settore, solo nella misura in cui riescono ad organizzare e coordinare le riflessioni e le sensazioni del resto della classe dirigente a proposito del loro settore. Altrimenti restano una minoranza, magari con alcuni esponenti relativamente ben remunerati, proprio per via delle disfunzioni del settore, ma che nel complesso vive male questo generale disorientamento. Gli operatori del settore, compresi gli accademici, non appaiono in grado di inserirsi nel grande dibattito che si crea a seguito della grande insoddisfazione, diffusa in Italia a proposito della determinazione delle imposte. Essi infatti finiscono per posizionarsi in modo altalenante tra due estremi altrettanto inadeguati.

Da una parte ci si logora su tecnicismi professionali, indifferenti per la classe dirigente e la pubblica opinione, e scarsamente interessanti, in assenza di una cornice generale, persino per i tecnici del settore (sul cui ruolo paragrafo 7).

Dall'altra parte si riflettono nel dibattito tributario, ed anche in questo convegno se mi permettete, interrogativi generali, e quasi esistenziali, sul rapporto tra l'individuo e la società; questo è un punto di vista meno professionale, ma più interessante in linea generale; per questo rischia di sconfinare nei discorsi meramente conviviali, durante i quali ognuno cerca legittimazione presso l'uditorio, esibisce le proprie riflessioni (inevitabilmente riduttive rispetto all'ampiezza del tema), si ascolta, prende un applauso se ha parlato bene, o detto quello che gli ascoltatori volevano sentirsi dire. Dopodichè arriva un altro relatore che segue lo stesso schema, e alla fine tutti tornano a casa, con i propri vecchi dubbi, perché si è parlato di domande che non hanno risposta, o meglio per le quali ognuno deve trovare la propria personale risposta, che non vale per gli altri. Ad un interrogativo così generale, come quello sul

¹ Sul concetto di "classe dirigente" Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, liberamente scaricabile dal sito <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/146878-Diritto-Tributario>

rapporto tra individuo e società, cui in buona parte guardavano molte delle interessantissime relazioni che mi hanno preceduto, semplicemente non può rispondere il diritto tributario. Perché non vi possono rispondere in realtà né l'economia né il diritto, ma la fede, il costume, le scale di valori, la morale e al limite la politica.

2. Valutazione dei tributi e rapporto tra individuo e società: come chiudere un problema piccolo aprendone uno più grande.

La determinazione dei tributi, che provoca il malcontento indicato al punto precedente, è paradossalmente un punto di vista troppo ristretto per guardare a temi di spessore così vasto come quelli attinenti al rapporto tra “stato e mercato”, cioè organizzazione privata e pubblica della convivenza sociale. Si tratta di un “tutto”, composto da un insieme di funzioni pubbliche, di cui fa parte anche quella diretta alla determinazione dei tributi fa parte. Vedremo tra un po' l'utilizzazione dei tributi come diversivo per criticare l'intervento pubblico in genere o all'opposto per minimizzarne i fallimenti, addebitandoli a una carenza di fondi provocata da fantomatici “evasori” nel ruolo di capri espiatori. Vedremo anche quali indicazioni sull'insieme dei pubblici poteri sono desumibili da quella loro “parte” che riguarda la determinazione dei tributi. Chi vi parla ha provato a mettersi in queste prospettive generali, con la pubblicitaria iniziata nel 2012, dal mio Manuale giuridico di scienza delle finanze, e che sta proseguendo con i compendi e il sito *www.organizzazionesociale.com*. Proprio provando a guardare l'organizzazione sociale nel complesso si capisce quanto la determinazione dei tributi sia prospettiva troppo angusta per analizzare un tema così ampio, come quello del rapporto tra individuo e società, o tra “pubblico e privato”, che dir si voglia. È un po' come guardare il panorama dal buco della serratura, perché il rapporto tra “pubblico” e “privato” è l'aspetto più articolato dell'attuale era economica “aziendal-tecnologica”,

in cui oggi si trova la breve storia del genere umano, e che si ricollega – assorbendole e modificandole – all’era dei cacciatori raccoglitori e a quella agricolo-artigianale, in cui si è formata la maggior parte del nostro bagaglio culturale. All’interno di queste poche strutture produttive di base, su cui torneremo al prossimo paragrafo, è evidente l’evoluzione verso una maggiore complessità sociale, e verso una maggiore interrelazione tra istituzioni pubbliche e operatori privati, con la creazione di quei corpi sociali privati denominati “aziende”, di cui parleremo a proposito della tassazione. Quest’ultima può quindi essere valutata solo in relazione alla quantità e soprattutto dalla qualità della spesa pubblica; la tassazione può quindi essere giudicata, parafrasando una celebre frase del presidente Kennedy, confrontando *quello che il nostro paese fa per noi e quello che facciamo per il nostro paese*². In questo rapporto i tributi esprimono quello che noi facciamo per il nostro paese, e la spesa pubblica (nella sua qualità e quantità) esprime quello che il nostro paese fa per noi. La valutazione dei tributi, cioè il tema di questo convegno, dipende perciò da quello che lo stato restituisce ai cittadini, e dall’efficienza con cui lo restituisce.

3. Improprietà di una visione contrattualistica del rapporto tra tassazione e spesa pubblica.

Quanto indicato al paragrafo precedente è confermato da una affermazione in prima battuta corretta, anche se semplicistica, diffusa tra gli economisti. Si tratta della spiegazione secondo cui l’insieme dei tributi può essere visto come il corrispettivo dell’azione pubblica. Questa affermazione, benché ripetiamo sia semplicistica, è sufficiente a impedire una valu-

² *La frase in lingua originale del discorso di insediamento era “My fellow Americans, ask not what your country can do for you, ask what you can do for your country”. Avendola verificata su vari siti internet ho anche trovato che Kennedy l’avrebbe copiata da qualcun altro. Ma va bene così, perché nelle scienze sociali ci sono intuizioni, che non si possono brevettare, e si trasmettono – arricchendosi – da un individuo a un altro.*

tazione isolata dei tributi, senza tenere conto della qualità e quantità della spesa. È una strada che porta dritti nel trabocchetto di questioni che girano a vuoto, oscillando dall'esaltazione dei tributi³, e l'affermazione opposta, altrettanto riduttiva, secondo cui l'individuo sa spendere il proprio denaro meglio di quanto può fare lo Stato per lui⁴.

La risposta, naturalmente, dipende da una valutazione di equità/efficienza delle varie forme di intervento pubblico. Messa su un piano astratto, la questione si invortica nella ricerca dell'ottimo paretiano o della massimizzazione delle utilità collettive, teorizzata da Bentham, e dalla sua "morale razionale".

Alla fine, il disorientamento sul tema relativamente complesso, ma gestibile, indicato al par.1, come la determinazione dei tributi, svanisce in fluidi esercizi dialettici sui massimi sistemi, sul già indicato rapporto tra l'individuo e la società; dietro ad esso, come bene hanno sottolineato molte delle relazioni precedenti, ci sono riflessioni soggettive sul senso della vita, che condannano il discorso a divagare in eterno senza soluzione. Cerchiamo quindi di mettere qualche punto fermo sul rapporto tra intervento pubblico e autoorganizzazione privata della convivenza sociale, basata sugli scambi.

3 *Famosa al riguardo una dichiarazione televisiva del ministro del Tesoro del 2006 Padoa Schioppa secondo cui "le tasse sono una cosa bellissima". Nella stessa lunghezza d'onda una specie di scoperta dell'acqua calda da parte di Holmes Sunstein, nel volume, Il costo dei diritti, perché la libertà dipende dalle tasse, il Mulino, 2000, sulla necessità di finanziare l'intervento classico dello stato nei settori istituzionali, come la difesa, la giustizia, etc.. Ovviamente a parte, la valutazione dei tributi "dipende dall'efficienza dei servizi pubblici", che a sua volta dipende dalla capacità della pubblica opinione di comprenderne il contenuto ed effettuare la propria supervisione sociale. Che dipende dall'esperienza e dal bagaglio culturale sui singoli settori, consentendo di intravedere le ragioni per cui quello tributario è così disastroso.*

4 *Anche questa è una espressione di matrice anglosassone, che suona più o meno con l'affermazione "I can spend my money better than the government", oppure nella versione interrogativa "how can the government know what to spend better than millions of individuals?". La risposta, intuitiva, sta già alla nota precedente e nel testo.*

Il che vuol dire mettere un punto fermo sul rapporto tra politica e diritto, da un lato, ed economia dall'altro. Concedetemi un breve paragrafo, perché ormai penso di aver messo abbastanza a fuoco la questione e, quindi, di poter essere breve.

4. Il rapporto tra individui e società e la sussidiarietà dell'intervento pubblico e dei tributi (indicazioni metodologiche sul rapporto tra istituzioni politico-giuridiche ed economia).

Al paragrafo precedente abbiamo utilizzato l'affermazione, frequente tra gli economisti, secondo cui i tributi rappresentano il corrispettivo dell'attività pubblica. È una spiegazione abbastanza sensata per giustificare l'impossibilità di valutare i tributi autonomamente rispetto alla spesa, ma per altri versi è riduttiva. In quanto vede le istituzioni pubbliche come se fossero aziende operanti sul mercato; esse vengono eccessivamente paragonate a strutture che vendono merci, e sono valutate in relazione a come esse soddisfano specifici bisogni, analoghi a quelli gestiti in modo bilaterale tra cliente e fornitore. Insomma, questi approcci economicistici confondono due forme di consenso, in parte diverse, quello contrattuale e quello politico. Non si capisce in questo modo che i servizi istituzionali forniti dal tradizionale pubblico potere dell'era agricolo-artigianale, non sono oggetto di scambio economico, ma sono il contenitore stesso degli scambi economici; essi non sono servizi oggetto di valutazione contrattuale da parte dei clienti, ma sono oggetto di valutazione politico-organizzativa da parte della comunità. Consentitemi, per spiegarlo, di ricollegarmi brevemente al già indicato concetto di ere economiche in cui si è svolta la (breve) storia del genere umano⁵; esse sono sorprendentemente poche, se si guarda alle modalità di soddisfacimento dei bisogni, e combinano quella dei "cacciatori-rac-

⁵ È una constatazione abbastanza di senso comune, che tutti abbiamo dentro, ma per una sua organizzazione recente Jared Diamond, *Armi, acciaio e malattie*, Torino, Einaudi, 1998.

coglitori”, quella “agricolo-artigianale” e quella “industrial-tecnologica”; nella prima gli uomini si distinguevano dai branchi di animali soprattutto per la capacità cerebrale di elaborare ed utilizzare utensili⁶. Il graduale passaggio ad un’era agricolo-artigianale, che ingloba, reinterpretata e sviluppa i comportamenti della precedente, fece diventare dominante lo sfruttamento della terra sempre mediante utensili; nella terza fase, anch’essa innestata sulle precedenti, le energie artificiali e la tecnologia, basata sulla scienza, portarono al soddisfacimento dei bisogni attraverso la produzione di serie, ed anche all’industrializzazione dell’agricoltura, dello sfruttamento delle risorse naturali (miniere, pesca industriale), dei trasporti, dei servizi. Il nostro bagaglio culturale, politico-economico, benché riferito all’era in cui operiamo, è in gran parte radicato nell’era agricolo-artigianale, dove si è originato anche il concetto di “istituzione pubblica”. La sua matrice di base era l’esercito, fondamentale in un’era economica dove la maggior parte della popolazione dipendeva dallo sfruttamento agricolo-pastorizio della terra. L’intervento collettivo era infatti primario in un’epoca in cui il sostentamento economico dipendeva dall’acquisizione e difesa del territorio, come fattore produttivo primario. Mentre i cacciatori raccoglitori, in caso di conflitto, potevano cercare nuovi terreni di caccia, evitando lo scontro con altri gruppi, le società agricole non potevano spostare il frutto del dissodamento, dell’irrigazione, della semina, e quindi dovevano combattere. Nell’era economica dei “cacciatori raccoglitori”, non valeva la pena di rischiare la vita per un frutto o una piccola preda animale, almeno se si potevano trovare altri luoghi di caccia. Quando invece erano in ballo i raccolti, frutto di fatica e condizione di sopravvivenza della comunità, la lotta

6 *Le tribù nomadi degli indiani d’America, con la loro “cultura del bison- te”, transitata nella cultura western, rappresentano un esempio di popoli “cacciatori-raccoglitori”. Qui la cooperazione collettiva, e la divisione dei compiti, erano già importanti per la caccia e la raccolta, per la predisposizione degli utensili, la riproduzione della specie. La piccola dimensione di questi gruppi rendeva fortissima l’osmosi tra dimensione individual-familiare e quella collettiva.*

all'ultimo sangue aveva maggiori giustificazioni. Considerare questo servizio militare, come un oggetto di scambio economico rispetto ai tributi necessari a finanziarlo appare fuorviante. Questo servizio istituzionale era anche una forma di potere, importante sia per le lotte contro altri popoli sedentari, per il possesso e la difesa di terre da sfruttare, sia contro le scorrerie di popoli ancora in tutto o in parte cacciatori-raccoglitori, che vedevano come preda il frutto dell'agricoltura e della pastorizia dei primi popoli sedentari. Per questo, tra i popoli sedentari, la guerra diventò rapidamente un mito (Cardini, Fini), anche perché l'assoggettamento, e l'organizzazione, di popoli sedentari divenne, per i forti popoli nomadi, un sostentamento molto più remunerativo della caccia e della raccolta di frutti. In questo contesto gli eserciti erano il sottogruppo sociale più importante, ed il collante materiale della società, cui si univa il collante religioso, fondendosi in un insieme che forniva servizi istituzionali, che è riduttivo spiegare con criteri di scambio economico; questo vale anche per la sicurezza interna e la giustizia, tutti basati sull'uso attuale o potenziale della forza. Un esempio molto citato di Einaudi, che parla del mercato e dei carabinieri (si trova facilmente digitando Einaudi, Carabinieri, Mercato su Google), ribadisce⁷ che il funzionamento delle istituzioni è un presupposto per il buon funzionamento del mercato. Sono pacifici i riflessi, sull'economia e sugli scambi, di una buona qualità dell'intervento delle istituzioni pubbliche coercitive, già nelle famose allegorie del buono e del cattivo governo, dipinte dai Lorenzetti nel palazzo pubblico di Siena. La sicurezza, la giustizia e la difesa, premesse indispensabili azioni sociali sono indispensabili agli scambi economici, restandone però al di fuori. Essi infatti non si prestano né allo scambio bilaterale, né al possesso individuale, e sotto questo profilo sono astrazioni, espressive di un contesto ambientale, ma non sono negoziabili sul mercato. La loro rilevanza economica sussiste solo perché sono utili all'economia e agli scambi:

⁷ *Molto prima di Sunstein e Holmes, citati in nota al paragrafo precedente.*

possono considerarsi beni economici al massimo in quanto utili all'economia, ma in questo senso ripetiamo che anche i sentimenti lo sono. Solo che né i sentimenti né l'azione dei poteri pubblici seguono le vie del consenso economico, bensì quelle, molto meno lineari, della fede in senso ampio, cioè dell'affetto e della solidarietà personale, nonché del consenso politico, pervaso quindi dal sistema di valori, dall'immagine pubblica, prodotta nella pubblica opinione e nella classe dirigente, dalla formazione, dalla cultura e dai mezzi di informazione, secondo un filo conduttore del presente scritto.

Per questo, al vertice della piramide sociale dell'era agricolo-artigianale c'erano tendenzialmente organizzatori-guerrieri, destinatari delle prime eccedenze alimentari rispetto a quelle necessarie al sostentamento di chi direttamente produceva il cibo. Gli organizzatori non svolgevano lavoro diretto, e quindi sotto questo punto di vista erano economicamente inattivi, non vendevano nulla, non facevano prestazioni di servizio valutabili nel consenso contrattuali, ma gestivano un potere che veniva dalla forza. Non solo e non tanto dalla loro forza personale, fisica, bellica, organizzativa o persuasiva, ma dall'organizzazione, da parte loro, della forza del gruppo. Nel coordinamento del lavoro degli altri, e dell'azione collettiva, cioè della guerra, per la difesa del territorio e la conquista di nuovi territori. Siccome guerra significava forza, era inevitabile che essa fosse anche il puntello del potere interno, cui erano destinati i tributi, mediati dal consenso politico.

Nell'era economica agricolo-artigianale il rapporto tra politica ed economia era abbastanza chiaro, e la prima, con le istituzioni, costituiva il contenitore in cui si svolgeva la seconda. Le funzioni istituzionali del potere politico, pur non in grado di generare direttamente ricchezza (che come noto non si crea per decreto), agevolavano l'impegno, l'iniziativa e il lavoro organizzativo da cui la ricchezza derivava. L'una non poteva fare a meno dell'altra, e le sfere di operatività avevano molti contatti, restando però abbastanza distinte, mentre tendono maggiormente a mescolarsi nell'era economica aziendale tecnologica in cui oggi ci troviamo.

Quanto precede ci offre anche degli spunti sul rapporto tra individuo e società (paragrafo 2) perché ci fa vedere che anche oggi, a maggior ragione nella società aziendale tecnologica, “tutti i beni sono diritti” mediati dalla partecipazione a un determinato gruppo sociale: se questo è vero per i beni materiali, si confermerà a maggior ragione per quel sistema di beni e diritti che è rappresentato dai crediti. Non si possiede mai un bene in senso materiale, ma si fa parte di una rete di rapporti, di impegni, di “dare e avere”, intercorrenti tra vari gruppi sociali. Parlare di “dimensione sociale dei diritti” non comporta una posizione ideologica, secondo cui essi devono essere rivolti alla solidarietà, all’altruismo, e simili giudizi di valore. I diritti hanno una loro dimensione sociale perché l’uomo vive in gruppo, quali che siano le caratteristiche del gruppo. Anche in una società profondamente individualistica, basata sull’egoismo, l’esaltazione del singolo rispetto al gruppo, fino al superuomo di Nietzsche, i diritti avrebbero comunque una dimensione sociale; come si verificava, con ovvie differenze, dal Far west dei cow boys, alla Germania nazista alla Russia di Stalin.

Si conferma l’importanza, in ogni gruppo di individui, del contenitore politico dell’organizzazione sociale, come condizione degli scambi privati. difesa, giustizia, sicurezza e gli altri “servizi delle istituzioni” possono essere considerati beni economici sono ampliando questa nozione fino al punto di includervi tutto quanto possa migliorare la vita, ivi compresi magari anche l’amicizia e l’amore.

Si può discutere quanto si vuole sulla giusta combinazione tra stato e mercato, ma etichettare i “liberisti” come teorici della scomparsa dello stato, anche rispetto alle proprie precedenti funzioni istituzionali è, sul piano argomentativo, un colpo basso. Un espediente intellettualmente disonesto cui purtroppo esponenti “statalisti”, convinti di dover salvare il mondo si sono spesso lasciati andare.

5 Residualità dei tributi e sussidiarietà dell'intervento pubblico.

In realtà, i limiti al prelievo tributario non sono diretti, ma indiretti e cioè derivano dai limiti all'intervento dello stato. Prima si vede cosa lo stato deve fare, oppure può fare in modo più efficiente dei privati, e poi lo si finanzia. L'intervento pubblico, essendo essendo controllato solo a livello politico, e non da controparti dotate di potere contrattuale, può più facilmente degenerare in inefficienze e sprechi.

Proprio la necessità di gestire in modo accorto questa combinazione tra stato e mercato rende pericoloso affrontare in modo ideologico e preconcepito queste tematiche. Bisogna evitare da un lato gli estremismi dei sostenitori dell'autosufficienza del mercato e della riduzione al minimo dell'intervento pubblico, come se lo stato minimo fosse un valore in sé, trascurando che ci sono bisogni sociali cui i privati non riescono a rispondere e di cui occorre quantomeno serenamente parlare.

Analogamente ideologico e grossolano è l'atteggiamento opposto, secondo cui "il privato mira biecamente al profitto" e "pubblico è bello", compreso lo spreco, l'inefficienza, la clientela, l'assistenzialismo, la corruzione.

Tuttavia qualche punto fermo c'è. Pur abbandonando preconcepiti aprioristici tra stato e mercato, appare abbastanza chiaro che il mercato agisce in modo disintermediato, col potere di controllo del cliente, che invece manca nel caso dell'intervento pubblico. Per questo quest'ultimo è sempre stato residuale riservato a quei settori fuori dalla portata dei privati. Lo si vede già nell'era preindustriale, quando per finanziare le spese pubbliche si utilizzavano prima le risorse patrimoniali della collettività (terre, miniere, etc.) e solo dopo si imponevano tributi. Questa antica residualità dei tributi è un riflesso del moderno principio di "sussidiarietà" dell'intervento pubblico, che dovrebbe collocarsi solo in quei settori in cui i privati non riescono a soddisfare reciprocamente i propri bisogni, mediante il controllo reciproco, tipico dei rapporti bilaterali. Altrimenti macchine pubbliche invadenti e costose erogano prestazioni a

chi non ha modo di sindacarne il contenuto in quanto “utente”, mentre potrebbe pagarsele con molta più voce in capitolo, in quanto “cliente”.

L’assistenza e la solidarietà verso i più deboli non sono minimamente in discussione, ma possono avvenire anche attraverso una macchina pubblica in grado di gestire in modo efficiente l’erogazione di sussidi, che i meno abbienti possono poi spendere sul mercato, che non è necessariamente egoismo o indifferenza verso i più deboli, ma solo ricerca di efficienza, e quindi di maggior benessere per tutti. È da valutazioni di questo tipo che discendono, indirettamente, i veri limiti alla pressione tributaria.

6. La sterile ricerca di limiti all’intervento pubblico nell’articolo 53 della Costituzione.

Rispetto alle domande indicate nei precedenti paragrafi, il principio di capacità contributiva, come presupposto nella locandina del presente convegno, non fornisce risposte, semplicemente perché non era a questo proposito che “i padri costituenti” si ponevano la domanda. La decisione di quali spese debbano essere “pubbliche” è un presupposto politico rispetto alle relative modalità di copertura. E’ naturale, come dice la locandina del convegno, che l’azione legislativa debba essere guidata da finalità di giustizia distributiva oltre che di partecipazione e di concorso al Bene Comune. I limiti etici si traducono però sul piano politico, cioè “pregiuridico” e se si vuole il vero “limite”, finché c’è consenso politico all’imposizione, è costituito dalle possibilità economiche del gruppo. Quest’ultimo può arrivare a forme di comunismo basate sulla proprietà comune di tutto e sulla eliminazione della sfera privata, anche perché – come abbiamo detto sopra – la proprietà passa attraverso un riconoscimento del gruppo. Se ciò non si verifica, come diceva Tommaso Moro, citato da Giorgio Faro, è solo per la frequente inefficienza di questa soluzione collettivista. Desumere dall’art.53 soluzioni preconfezionate a temi di poli-

tica tributaria, come i fantomatici “limiti costituzionali all'imposizione fiscale” è ingenuo o mistificante⁸, come all'opposto far leva sull'art.53 per individuare spese obbligatoriamente “pubbliche”. La diversità di clima sociopolitico da quello dello statuto Albertino si desume da tutta la costituzione, non dall'art.53. La salvaguardia del patrimonio, i doveri di solidarietà, il coordinamento tra diritti proprietari e diritti sociali, sono oggetto di innumerevoli riferimenti costituzionali, senza potersi riportare all'art.53 isolatamente⁹.

L'articolo 53 non entra, né è utilizzabile, nelle polemiche tra “stato e mercato” indicate sopra, in quanto non prende posizione su quali spese debbano essere “pubbliche”; questa scelta casomai dipende da altre disposizioni costituzionali “di settore”, come quelle sulla “scuola pubblica”, la “sanità pubblica”, l'”assistenza pubblica” etc. Il principio di capacità contributiva non è neppure un argomento per coprire le spese pubbliche con le imposte, anziché con tasse e tariffe, secondo il principio del beneficio¹⁰. Decidere se usare beneficio o sacrificio (cioè “imposte”) dipende dalla divisibilità della spesa e da altre valutazioni di “equità efficienza”, non da opzioni concettualistiche astratte ricavate dal principio di capacità contributiva. Se si vuole, un riflesso del riferimento alle spese pubbliche dell'articolo 53 è la presenza di una “spesa privata”, in una dialettica tra “stato e mercato”.

La norma non è scritta male, ma facendo un bilancio degli effetti che ha avuto, e dell'uso che ne è stato fatto, sarebbe stato meglio non l'avessero scritta. Per riferire le imposte a

8 È la consueta mistificazione, tipica dell'appiattimento del diritto sui “materiali normativi”, tendente a decontestualizzare la normativa, riferendola a questioni del tutto diverse da quelle cui era obiettivamente destinata. La legge si obiettivizza, rispetto alle intenzioni soggettive dei redattori, certamente, ma non rispetto al settore e alle tematiche cui è indirizzata.

9 Anche se tutti, nei consueti battibecchi italici sui tributi, cercano di tirare dalla loro parte l'art.53.

10 Sarebbe insomma forzato affermare che siccome la fornitura dell'acqua, dei trasporti pubblici e simili hanno rilevanza sociale, sono “spese pubbliche” e quindi vanno coperte a carico di chi “e' ricco”, con le imposte, invece che a carico di chi usa i relativi servizi, con le tariffe.

manifestazioni di ricchezza non serviva certamente una disposizione costituzionale, tanto è vero che la commissione dell'assemblea costituente, incaricata dei rapporti economici, propose di omettere qualsiasi disposizione in tal senso¹¹, ritenendola superflua. Però il precedente statuto del Regno conteneva un'enunciazione di principio¹², riproposta – con variazioni – nell'ultima fase di discussione in aula della futura costituzione. Dai resoconti sulla vicenda non sembra che la questione fosse tra quelle centrali agli occhi di una assemblea agitata da ben altri problemi; i pochi interventi in merito ruotarono attorno all'esigenza di non tassare il c.d. "minimo vitale"¹³. Tra i pochi intervenuti si trovò una convergenza sull'attuale formula, in base alla quale era possibile sostenere che la capacità contributiva esistesse solo una volta soddisfatte le esigenze di base di sopravvivenza della persona. Anche questa volta, secondo una caratteristica tipica della legislazione, una formula ambigua consentì una deliberazione coesa¹⁴.

Solo per alcuni versi limitati questa disposizione costituzionale è una formula di principio di una qualche utilità per alcune soluzioni altrimenti raggiungibili con altri principi costituzionali. Una utilizzazione diretta del principio di capacità contributiva consente di vietare costituzionalmente tassazioni retroattive, riferite cioè a ricchezza ormai venuta meno al momento di pagare il tributo¹⁵.

11 *Le contingenze che portarono alla formulazione, nell'assemblea costituente, del principio di capacità contributiva, sono descritte da Falsitta Storia veridica, in base ai lavori preparatori, dell'inclusione del principio di capacità contributiva nella costituzione, in Rivista di diritto tributario, 2009, n.2.*

12 *Sul dovere di "tutti i regnicoli" di contribuire alle spese pubbliche nella proporzione dei loro averi, cfr. art. 25 dello Statuto Albertino.*

13 *Secondo gli insegnamenti della scuola di finanza dell'università di Pavia, guidata da Benvenuto Griziotti, cui faceva capo uno dei membri dell'assemblea costituente che intervennero in proposito.*

14 *È un riflesso della strutturale ambiguità legislativa, come strumento di consenso politico, che cresce in misura proporzionale alla confusione del settore (ed è quindi massima in materia tributaria).*

15 *È il requisito della c.d. "attualità" della capacità contributiva, che consente di ritenere incostituzionali le disposizioni legislative che impongono,*

L'articolo 53 ha anche agevolato la dichiarazione di incostituzionalità di istituti che in realtà contrastavano coi principi di ragionevolezza e di uguaglianza, come il cumulo dei redditi tra coniugi, o la tassazione come redditi di fonte patrimoniale di redditi che tali non erano (ILOR sul lavoro autonomo, per chi ricorda la vicenda). Tuttavia, in questi casi, la ricchezza di riferimento, cioè una "capacità contributiva" c'era, ma era trattata in modo irragionevolmente discriminatorio rispetto ad altre.

Forse la cristallizzazione normativa di un punto abbastanza ovvio, come il riferimento dei tributi alla ricchezza, ha paradossalmente indebolito le capacità di ragionamento sul tema; nel riferimento alla capacità contributiva, la determinazione della ricchezza, compito strutturale dei tributaristi (infra paragrafo 7), sembra essere stato affiancato e sorpassato da una serie di riferimenti e di auspici etico politici di segno diverso sull'organizzazione generale della società, sui compiti del settore pubblico e sulla loro modalità di finanziamento. La codificazione del principio rese ancora più vero l'aforisma di Einaudi, secondo cui gli economisti guardano la logica delle imposte, e i giuristi guardano le norme. Io aggiungo che l'art. 53 ha indotto i giuristi a trascurare il problema della determinazione della ricchezza, e quindi il funzionamento e i compiti delle istituzioni sociali che vi sono preposte, dal legislatore in giù. Si è innescata invece una tendenza a utilizzare l'art. 53 per sostenere tesi etico-politiche anche opposte, con auspici di segno diverso nei confronti della politica. Cui vengono rivolte richieste di segno opposto sulla base della stessa disposizione costituzionale la quale, come riferimento normativo, sostituisce in tutto o in parte il ragionamento politico-sociale su cui fondare la richiesta; è un riflesso del diffuso passaggio, nella pubblicistica giuridica, "dai ragionamenti ai riferimenti". È anche il passaggio, verso le "costituzioni" e verso la legge in generale, di aspettative un tempo riposte nella provvidenza di-

per il futuro, il pagamento di tributi commisurati a ricchezza non più attuale al momento del pagamento.

vina. Del resto, più gli esponenti della pubblica opinione sono lontani dal diritto, più vedono meccanicamente la legislazione, come una specie di feticcio in grado di fare miracoli, rivoltandosi poi contro la politica per le inevitabili delusioni quando tali miracoli non giungono.

Uno degli ultimi equivoci derivanti dall'art. 53 è la sensazione di evocare una fantomatica capacità contributiva globale dei singoli individui, valutata come sintesi di tutti i possibili punti di vista rilevanti per la relativa determinazione della ricchezza. E' un preconcetto sull'esistenza e la praticabilità di ogni concetto nominato dalla legge, e quindi a maggior ragione "nominato" dalla costituzione, nonostante la tradizionale, storica, individuazione della ricchezza, in modo disaggregato tra varie forme di consumo, di reddito e di patrimonio. L'illusione di una fantomatica capacità contributiva globale fu innescata anche da un periodo in cui si poteva pensare che le differenze di status derivassero dalla diversità dei redditi di lavoro dipendente, tassabili attraverso le aziende, e si poteva fingere che le altre differenze di status derivassero da ragioni secondarie, oppure da deviazioni da reprimere, come la ricchezza non registrata dai lavoratori indipendenti. In quel periodo la dichiarazione dei redditi poteva sembrare una specie di anagrafe affidabile della ricchezza, ma quest'illusione (colpevole) si è dissolta negli anni successivi, con l'appiattimento delle differenze stipendiali e l'impoverimento dei ceti medi, soprattutto dirigenti e quadri. In un contesto di tassazione attraverso le aziende¹⁶, non affiancato da un adeguato intervento degli uffici tributari, la capacità contributiva globale potrebbe essere perseguita se tutti vivessero solo di stipendio, non ci fossero lavoratori indipendenti, né patrimoni, né eredità.

16 Salvo considerare altri aspetti come lo stato di salute, l'età, la prole, il tempo libero, la capacità di svolgere da soli lavoretti per cui altrimenti si dovrebbe chiamare un artigiano, che renderebbero comunque irraggiungibile l'obiettivo. L'idea di una considerazione globale delle possibilità economiche dell'individuo, dalla nascita alla morte, è velleitaria come quella che gli corrisponde del "welfare" come stato assistenziale che si prende cura di noi "dalla culla alla bara".

Nonostante le lodevoli intenzioni costituzionali, in tutti i paesi la tassazione dei consumi avviene inevitabilmente senza poter considerare se l'acquirente è un mendicante che acquista un po' di cibo spendendo le elemosine, oppure un ricco possidente: la cassiera del supermercato vede solo uno che sta facendo la spesa, e non può certo indagare sulle condizioni economiche della gente in fila alle casse. L'esenzione del "minimo vitale" per i redditi, cui era collegata la stessa adozione dell'espressione "capacità contributiva", anziché "averi" o "ricchezza", è ulteriormente passata in secondo piano, man mano che ci si è resi conto della scarsa attendibilità dei redditi fiscali rispetto alla condizione globale delle persone; ciò non solo per le possibilità di evasione, ma anche per le condizioni patrimoniali della famiglia, per i redditi esenti, soggetti a imposta sostitutiva o esclusi, in quanto non altrimenti tassabili. È anzi diffusa la consapevolezza che i dati fiscali forniscono una immagine sempre più debole della condizione effettiva delle persone; lo conferma la tendenza a valutare le condizioni patrimoniali, al fine di esonerare da ticket, sussidi e altre provvidenze, con indicatori non fiscali (cfr. l'ISEE, in cui riemerge la rilevanza "in negativo" della determinazione della situazione economica, al fine di confermare una povertà e non di tassare la ricchezza).

7. Art.53 e razionalità nella determinazione della ricchezza ai fini tributari (il vero assente nei dibattiti).

Il senso del paragrafo precedente è che il principio di capacità contributiva non sta a segnare i limiti dell'intervento pubblico nella società, né indica quale deve essere il corretto livello di intervento pubblico nella società. Esso non può essere quindi un appiglio nei battibecchi sul rapporto tra "stato e mercato". La collocazione e il ruolo dell'art.53 sono diversi, perché la norma costituisce una riaffermazione (forse superflua) del riferimento delle imposte a manifestazioni di ric-

chezza¹⁷. L'indicazione ritraibile dall'art.53 riguarda quindi la correttezza della determinazione delle imposte, cioè la perequazione tributaria oggi diventata particolarmente rilevante per via dello sfasamento tra determinazione ragionieristica della ricchezza attraverso le aziende e tradizionale determinazione valutativa attraverso gli uffici tributari; è la dialettica cui si dedicano le mie riflessioni più recenti, cristallizzate in un volume, continuamente integrato e arricchito di considerazioni ulteriori, scaricabile liberamente dal mio sito dell'università di Roma Tor Vergata "didattica web"¹⁸.

La capacità contributiva costituisce insomma il presidio costituzionale della "perequazione tributaria", che non è un valore assoluto, ma rappresenta la necessità di mediare in modo razionale tra le varie esigenze che ruotano attorno alla determinazione dei tributi. Essa infatti non coinvolge, in prima battuta, valori morali e politici, ma questioni empirico-valutative, cioè "di fatto", nonché concettuali a proposito di eventi economicamente rilevanti, come consumi, redditi, ricavi, costi, etc.

Queste questioni logico-conoscitive comportano anch'esse una serie di scelte, soprattutto riguardanti i tempi ed i costi connessi a diverse modalità di determinazione della ricchezza. Occorre contemperare, nella legislazione e nell'attività amministrativa, la precisione del risultato, la semplicità del suo ottenimento, l'effettività della sua applicazione, la certezza e stabilità dei rapporti giuridici, la cautela contro occultamenti e possibilità di frode, che potrebbero indurre in tentazione i contribuenti. La differente visibilità e determinabilità della ricchezza ai fini tributari esiste nei fatti, la costituzione non la può eliminare, e la presenza dell'articolo 53 richiama la necessità

17 Ed anche per questo è stato ritenuto giustamente inapplicabile ai tributi percepiti in relazione all'esercizio di pubbliche funzioni (tasse) dove la ricchezza rileva casomai inversamente, rendendo necessarie esenzioni che tengano conto della disagiata situazione economica complessiva di alcuni fruitori (si pensi all'esonero dai ticket).

18 <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/146878-Diritto-Tributario>.

di gestire con ragionevolezza gli ineliminabili compromessi tra precisione, semplicità, effettività, certezza etc.

A queste esigenze gli studiosi guardano invece in modo isolato, soffermandosi una volta sulla “tutela del contribuente”, profilo abituale visto che molti di essi sono anche professionisti e avvocati. Altre volte però ci si sofferma sulla “lotta all’evasione”, in modo altrettanto isolato, qualche volta sulla semplicità, altre sulla precisione, senza rendersi conto che esse non vanno enunciate isolatamente, ma coordinate nel loro complesso. Proprio in questo coordinamento tra profili che ciascuna persona di media cultura è in grado di cogliere sta la scientificità delle materie umanistico-sociali come il diritto e l’economia. Invece della determinazione della ricchezza, e delle esigenze da conciliare in relazione alle informazioni disponibili, praticamente non parla nessuno. Qualcuno si scaglia contro le tasse troppo alte, qualcun altro contro i malvagi evasori, con enfasi polemiche degne di miglior causa. Molti obiettivi di perequazione tributaria non vengono quindi raggiunti in quanto non sono neppure percepiti: ci si attarda infatti a parlare di quantità del prelievo, senza considerare i problemi della sua distribuzione, in relazione alla visibilità della ricchezza. Se non si capisce il problema della determinazione della ricchezza, neppure si possono evidentemente capire le soluzioni.

La mancata percezione, da parte della pubblica opinione e delle classi dirigenti di queste esigenze strutturali della determinazione della ricchezza si riflette purtroppo sulle istituzioni, ostacolando il coordinamento di queste esigenze nell’attività legislativa e in quella amministrativa.

Non si comprende la tassazione attraverso le aziende, appiattite in una grossolana concezione antropomorfa, come se fossero persone in carne e ossa. Si cerca di impiantare una determinazione ragionieristica dove non ce ne sono i presupposti, come per piccoli commercianti e artigiani, si temono le valutazioni della ricchezza che sfugge alla determinazione contabile attraverso le aziende, si spiega l’evasione con gli equivoci e laceranti parametri dell’onestà e della disonestà, si inventano fantomatici partiti degli evasori, si cerca di formalizzare in

parametri precisi le tradizionali stime della ricchezza da parte degli uffici, nessuno si fida più di nessuno, si alimentano i malesseri da cui avevo preso le mosse e la professione diventa un dramma. Anche come rapporto tra sforzo richiesto e compenso che la maggior parte dei clienti possono offrire. E' qui la chiave del malessere tributario, collettivo e professionale, da cui aveva preso le mosse questo convegno. Per venire fuori da questo malessere bisogna smettere di confondere due problemi diversi. Una cosa è il carico tributario, magari anche elevato, ma che può essere distribuito bene e con ragionevolezza, ed un'altra è la confusione nella determinazione delle imposte, che può anche riguardare un carico tributario modesto. Certo, finchè gli importi sono piccoli si può accantonare il problema e pagare anche tributi assurdi, senza stare a fare polemiche. L'assurdità però resta, anche se è economicamente tollerabile. Quando l'ammontare da pagare aumenta, la sua absurdità sul piano della determinazione si fa sentire di più. Ma concettualmente si tratta sempre di problemi differenti. Rispondere alle disfunzioni e alle sperequazioni sulla determinazione della ricchezza parlando dell'eccessività del carico tributario confonde due aspetti collegati, ma diversi. Il secondo dei quali riguarda infatti la qualità e la quantità dell'intervento pubblico, e travalica ampiamente l'art.53 della costituzione e il principio di capacità contributiva.

RIFLESSIONI CONCLUSIVE
PERCHÈ DOBBIAMO PAGARE LE IMPOSTE?
SUI LIMITI AL POTERE IMPOSITIVO
ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI SUSSIDIARIETÀ

Vincenzo Bassi

Abstract

La riforma del titolo V, introducendo il principio di sussidiarietà (verticale e orizzontale), ha rafforzato, sotto un profilo costituzionale, il coinvolgimento diretto dei singoli e dei gruppi sociali, alla co-gestione delle funzioni statali di interesse generale e di rilievo costituzionale.

E' chiaro che applicando il principio di sussidiarietà al sistema tributario si vuole non eliminare ma solo correggere il modello tradizionale "burocratico impositivo" teorizzato e costruito sotto l'ombrello dello Stato nazione. Volendo dunque analizzare il principio di sussidiarietà fiscale, va analizzato il modo in cui i contribuenti adempiono al loro dovere di contribuzione alle spese pubbliche, non solo versando i tributi ma anche impiegando a favore del bene comune, le proprie risorse economiche, finanziarie, organizzative e di forza lavoro.

Si tratta tuttavia di un'analisi strumentale a una più ampia lettura del principio di capacità contributiva, in grado di valorizzare il ruolo dei contribuenti nel concorso alle spese pubbliche.

Due – come noto – le tesi che si contrappongono in merito alla portata dell'art. 53 della Costituzione: da una parte, chi riduce il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione a un mero doppione dell'art. 3 della stessa Costituzione, dall'altra, chi supporta un'impostazione più garantista.

Come corollario di quest'ultima impostazione il legislatore, nell'imporre i tributi, è tenuto a considerare le attitudini

– come diceva San Tommaso – non solo oggettive ma anche soggettive, del contribuente al concorso alle spese pubbliche. Pertanto possono ragionevolmente considerarsi legittime, forme di concorso alle spese pubbliche, alternative all'imposizione fiscale.

Oltretutto, poiché il fine ultimo dell'ordinamento statale non è quello di imporre i tributi, ma di permettere all'uomo di realizzare la sua personalità sia come singolo sia nelle formazioni sociali (art. 2 Cost.), il legislatore non dovrebbe poter tassare senza limiti.

Se il modello impositivo è troppo oneroso per i cittadini, spetta dunque al legislatore individuare, nel rispetto del principio di sussidiarietà, strumenti di attuazione del riparto dei carichi pubblici tra i contribuenti, alternativi all'imposizione fiscale, e ciò al fine di meglio garantire il raggiungimento del fine dell'ordinamento statale, ovvero il riconoscimento e la tutela dei diritti inviolabili di cui all'art. 2 della nostra Costituzione.

The reform of Title V, by introducing the principle of subsidiarity (vertical and horizontal), has strengthened, according to Constitution, the direct involvement of individuals and social groups in the co-management of state functions of general interest and of constitutional significance.

The implementation of the subsidiarity principle in the tax system is clearly a correction of the traditional model of "bureaucratic tax" theorized and built under the umbrella of the State-Nation, rather than its elimination.

The analysis of the principle of subsidiarity tax must be made considering that taxpayers comply with their duty of contribution to the public expense, not only by paying taxes but also employing in favor of the common good, their economic, financial and organisational resources and the labor force.

However, this is an instrumental analysis to a broader reading of the principle of capacity to pay, able to enhance the role of taxpayers in the competition to public expenditure.

It is well known that there are two thesis that contrast on the scope of Article. 53 of the Constitution: one of them reduces the principle of ability to pay in art. 53 of the Constitution to a mere duplication of art. 3 of the Constitution, the other one gives a protective support

As a corollary of the latter approach, the legislature that imposes taxes, is required to consider the taxpayer attitudes in the competition to public expenditure, that are - as St. Thomas was affirming – not only objective, but also subjective. Therefore may be reasonably considered legitimate forms of competition to public expenditure, taxation alternatives.

Moreover, since the ultimate goal of the state structure is not to impose taxes, but to let man to realise his personality either as an individual or in social groups (Article 2 of the Constitution), the legislature should not be able to tax without limits.

If the model of taxation is too onerous for citizens, it is up to the legislature locate instruments for implementing the public distribution of loads between taxpayers, as an alternative to taxation, while respecting the principle of subsidiarity, in order to better ensure the achievement of the goal of the state structure, which is the recognition and protection of the inviolable rights of art. 2 of our Constitution..

1. Ricapitolando...

Il tema di questo convegno potrebbe sembrare scontato: perché dobbiamo pagare le imposte? La risposta più comune a questa domanda basilare è che perché qui *curam communitatis habet*, lo Stato, sovrano, deve poter svolgere i propri compiti, e per questo deve godere di mezzi finanziari adeguati.

Risposta sicuramente giusta. Sembra però restare aperta un'altra questione essenziale: quali sono quei compiti che *legittimano* il prelievo fiscale da parte dello Stato?

Si tratta di un tema estremamente complesso, su cui ragionano da sempre giuristi, moralisti ed economisti, anche perché proprio su questa questione qualcuno vorrebbe argomentare la legittimità dell'obiezione fiscale, ovvero la presunta legittimità del rifiuto di pagare *quelle* imposte con cui, direttamente o indirettamente, lo Stato “realizza” alcuni *compiti*, ritenuti aberranti o eccedenti la competenza statale.

In effetti, l'esperienza di cittadini, prima ancora di giuristi, ci dice che il contribuente può senza difficoltà riconoscere *di fatto* allo Stato la *sovranità*, versandogli quindi (consapevole della sua assoluta debolezza a fronte della sua illimitata potenza) tutte le somme che richiede (con un fare, a volte, sgradevolmente minaccioso).

Tuttavia, in diritto, potrebbe trattarsi di una sovranità che il contribuente potrebbe non riconoscere allo Stato, tant'è che in quel caso potrebbe sentirsi legittimato a sottrarsi al pagamento richiesto, quando se ne presenti per qualunque motivo una “ragionevole” occasione. Quel contribuente non si sentirà mai *evasore*; nella sua prospettiva avrà impedito che un ladro si impadronisca del suo portafogli.

È comune nella scienza del diritto che, in linea di principio, l'osservanza delle norme di un ordinamento giuridico non dipende dalla loro “forza” sanzionatoria, ma dall'adesione che esse riescono a suscitare nei destinatari.

Allo stesso modo, un sistema fiscale ritenuto equo dai consociati, pur se debolmente sanzionato, darà sempre risultati migliori di un sistema ritenuto iniquo, anche se sanzionato duramente¹.

È per questo che, come spiega il Prof. Bruni, non è ammissibile un fisco in grado di svolgere solo le funzioni proprie di un “cane da guardia”. Ciò in quanto, “il cane da guardia” non sa distinguere il contribuente virtuoso da quello scorretto.

¹ Su questi temi, illuminante è Francesco D'Agostino, La giustizia tributaria, in D'Agostino, *Filosofia del Diritto*, Torino, 2005, pp.223-236.

Al contrario, occorrerebbe responsabilizzare il contribuente, creando forme di riconoscimento, tangibile, da parte dell'autorità, dell'esercizio "responsabile" dei diritti contributivi.

Infatti, il contribuente "virtuoso" paga correttamente i tributi, e lo fa, spesso, tra mille difficoltà. Sentirsi perciò aggredito crea inevitabilmente una sorta di avversione naturale nei confronti del sistema fiscale.

Occorre invertire la tendenza, prevedendo forme premiali, per persone fisiche e imprese, riconoscendo, per esempio, particolari agevolazioni di pagamento a quei contribuenti che adempiono "senza macchia" ai propri doveri tributari. Inoltre, il premio, ha indicato il Prof. Bruni, deve essere pubblicizzato perché è possibile lo "spirito di emulazione" tra i contribuenti, che non devono mai sentirsi "i soli" a contribuire alle spese pubbliche.

Ma non solo, uno "Stato fiscale" (nella definizione data da Castellani), fondato sulla "forza" delle sanzioni va chiaramente in crisi, perché non è in grado di valorizzare la "forza" positiva dei contribuenti, che sono capaci di occuparsi degli altri cooperando al bene comune.

Di fronte a questa dinamica dei rapporti tra potere fiscale pubblico (sovrano), da una parte, e contribuenti, dall'altra, viene in mente il famoso monito di S. Agostino, ricordato dal prof. Faro: *remota justitia, quid sunt regna nisi magna latrocinia?*

E proprio qui sta il punto: il *mero* potere non è mai in realtà in grado di fondare propriamente il *buon diritto*.

In altri termini, non sembra che la sola volontà del legislatore, ovvero di una maggioranza, sebbene democraticamente eletta, possa fondare la legittimità di una qualsiasi pretesa, anche se di carattere tributario.

In questo senso l'esperienza di Tommaso Moro e di Enrico VIII, nell'Inghilterra del XV e XVI secolo, come raccontata dal Prof. Faro, costituisce la prova provata che il diritto non è tale se diviene strumento del ladrocinio a uso della "volontà" del tiranno. La volontà del legislatore se non si adegua con la

realtà (operando quella che i medioevali chiamavano *adaequatio rei et intellectus*), si trasforma in atti arbitrari e irrazionali.

Pertanto, la giustizia, in generale, e quella tributaria in particolare, necessitano non solo della volontà di un legislatore, espressa in modo logicamente coerente. Infatti, l'adesione a una norma tributaria da parte dei contribuenti dipende certamente dalla sua perfezione logica; tuttavia è essenziale altresì la sua adeguatezza rispetto alla realtà sociale ed economica in cui la norma stessa va a incidere. Proprio questa *adequatio intellectus et rei* rende una norma tributaria razionale e quindi legittima.

Andando nello specifico, è facile quindi comprendere il delicato e necessario ruolo dei giuristi, in generale, e, degli operatori del diritto tributario, in particolare².

Spetta infatti ai giuristi e agli operatori del diritto contribuire a definire le finalità dell'ordinamento giuridico (così come indicate nella Carta costituzionale) e spetta sempre ai giuristi e agli operatori del diritto contribuire a verificare l'adequazione di una disposizione rispetto alla realtà esterna (si immagini un tributo che, a causa della sua onerosità, costringe il contribuente a privarsi di beni primari come la casa, oppure la salute per sé o per i suoi familiari).

Tornando sulla questione del limite al potere impositivo, va segnalata una peculiarità che riguarda soprattutto il settore tributario.

Infatti, è pacifico, in tutti i settori del diritto, che il potere pubblico trova un suo limite ontologico nei diritti inviolabili della persona sia come individuo sia nelle formazioni sociali (art. 2 della Costituzione)³. Questa regola, che si può definire

² *Sul ruolo dei giuristi e dello studio del diritto per garantire la prosperità del diritto in generale, è interessante il percorso argomentativo di tipo storico, ma anche logico giuridico di Savigny (Thibaut – Savigny La polemica sulla codificazione, a Cura di Giuliano Marini, 1992, pp. 164 e ss).*

³ *Com'è noto, infatti, le costituzioni, nell'epoca moderna, nascono come limite al potere del sovrano. Per un approfondimento cfr. Colapietro e Ruotolo, Diritti e Libertà, in Lineamenti di diritto pubblico, a cura di Modugno, Torino, 2007, pp. 495 e ss.*

generale, sembrerebbe subire un'eccezione solo nel settore tributario, dove si discute ancora sul fatto se esista un limite al potere impositivo e se questo limite sia non solo *logico-formale* ma anche *reale* (*ut infra*).

La ragione principale di una tale disputa risiede sul fatto che lo Stato-provvidenza deve essere finanziato, perché lo Stato-provvidenza svolge compiti di "politica redistributiva del reddito" dai più ricchi ai più poveri.

Ebbene, se è vero che lo Stato-provvidenza svolge compiti di politica redistributiva, il prof. Bruni ci ha indicato tuttavia che, in ossequio al principio di sussidiarietà, oltre allo Stato-provvidenza anche le persone, individui e formazioni sociali, possono e sanno occuparsi di sé e degli altri. Anzi, la libertà di occuparsi di sé stessi e degli altri attraverso atti di solidarietà è connotativa di uno Stato liberale⁴.

Pertanto, lo Stato-provvidenza non sembra essere un dogma e la necessità del suo finanziamento non può dunque giustificare il dilatarsi dell'imposizione, senza limiti.

Compito dei giuristi e degli operatori del diritto è quindi, attraverso gli strumenti loro propri⁵, quello di chiarire se e quando questo limite al potere impositivo sia travalicato dal legislatore.

Nel corso del convegno l'approccio dei giuristi al tema della giusta imposta non è stato univoco.

Da una parte, il Prof. Lupi ci ha lucidamente descritto le difficoltà pratiche di chi continua a sostenere limiti oggettivi al potere impositivo. Ritiene invece maggiormente utile e percorribile lo sforzo economico-giuridico di definire un'equa modalità di determinazione della ricchezza su cui calcolare l'obbligo tributario.

⁴ D'Agostino, *op. cit.*, pp.223-236.

⁵ *A tal proposito va detto che gli strumenti intellettuali dei giuristi e degli operatori del diritto non sono solo di tipo tecnico/giuridico. Un giurista e un operatore del diritto sono molto di più di un tecnico, sono scienziati sociali che interpreta il diritto prendendo spunto dalle sue conoscenze di logica, di economia e in generale delle varie scienze sociali.*

Molto interessante è stato anche il viaggio che il Prof. Della Valle ha compiuto nella giurisprudenza delle corti costituzionali non solo italiane ma anche francesi e tedesche. Sono state messe in evidenza le difficoltà argomentative, logiche e di tipo pratico, ma anche la titubanza delle corti di assumersi la responsabilità “politica” (forse ad esse non spettante) di fissare al legislatore limiti oggettivi al suo potere impositivo.

Ciò nonostante è lo stesso Prof. Della Valle che ci indica la possibilità di una strada verso una definizione in concreto della “giusta imposta”.

Una cosa è certa. Se è vero che alla domanda del “perché si pagano i tributi” devono poter rispondere anche i giuristi e gli operatori del diritto attraverso la loro attività ermeneutica, è anche vero che l’analisi giuridico/tributaria non può limitarsi all’esegesi delle disposizioni tributarie. Un’analisi che non abbia come parametro di riferimento la “giusta imposta” nei suoi aspetti essenziali, è un’analisi parziale e riduttiva.

È per questo che si può rispondere alla domanda del “perché si pagano i tributi” chiarendo l’essenza della partecipazione del contribuente alle spese pubbliche, e per fare ciò occorre valorizzare il Titolo V della Costituzione e il principio di sussidiarietà.

2. Principio di sussidiarietà orizzontale.

Il principio di sussidiarietà fornisce un nuovo criterio nella distribuzione delle funzioni amministrative, secondo una logica di pluralismo e collaborazione istituzionale, pubblico/privata; sono infatti gli enti, pubblici o privati, più vicini ai soggetti amministrati a risultare perciò anche i più idonei ad individuarne i bisogni particolari. Tale preferenza può essere tuttavia indirizzata altresì verso altri enti che, sebbene meno vicini, meglio soddisfano esigenze di carattere unitario, indispensabili alle collettività amministrative. Utilizzando una “metafora dell’ascensore”, si può affermare che il principio di sus-

sidiarietà costituisce il criterio in base al quale il legislatore potrà realizzare la “fermata al piano”, prescegliendo il livello più adeguato al raggiungimento del fine, che gli enti, in forza delle funzioni loro attribuite, devono perseguire⁶.

Dovendo approcciarsi all’analisi giuridica proprio del principio di sussidiarietà⁷, occorre in questa sede limitarsi ad analizzare i profili di sussidiarietà orizzontale (oppure circolare) che più direttamente interessano le famiglie, il Terzo settore e le Casse previdenziali, con particolare riguardo ai risvolti fiscali.

A tal proposito va da subito ricordato che il principio di sussidiarietà orizzontale⁸ (oppure circolare⁹) è stato introdotto

6 Bin – Pitruzzella, *Diritto costituzionale*, Torino 2001, p. 96.

7 Senza pretesa di esaustività, in merito al principio di sussidiarietà alla luce del Riforma del Titolo V della Costituzione, si citano in ordine alfabetico, cfr. Arena, Il principio di sussidiarietà orizzontale nell’art. 118, u.c. della Costituzione, *Studi in onore di Giorgio Berti*, Napoli 2005, I, pp. 179-221; De Martin (a cura di), Il sistema amministrativo dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, *Atti del Convegno*, Roma, 31 gennaio 2002, Luiss, Roma 2002; Cerulli Irelli, “Sussidiarietà (dir. amm.)”, *Enc. Giur.*, agg. XII, 2004; Merloni, “Il destino dell’ordinamento degli Enti locali (e del relativo testo unico) nel nuovo Titolo V della Costituzione”, *Le Regioni*, 2002, pp. 409 ss.; Moscarini, Competenza e sussidiarietà nel sistema delle fonti, Padova, 2003; Pizzetti, Il nuovo ordinamento italiano fra riforme amministrative e riforme costituzionali, Torino 2002, pp. 99 ss.; Poggi, Le autonomie funzionali “tra” sussidiarietà verticale e sussidiarietà orizzontale, Milano 2001; Rescigno, Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali, *Dir. pubbl.*, 2002 pp. 6 ss.; Roversi Monaco, (a cura di), Sussidiarietà e pubbliche amministrazioni, 2003.

8 *La sussidiarietà c.d. orizzontale si differenzia da quella c.d. verticale. La sussidiarietà c.d. verticale si manifesta nell’ambito di distribuzione di competenze amministrative tra diversi livelli di governo territoriali (livello sovranazionale: Unione Europea-Stati membri; livello nazionale: Stato nazionale-regioni; livello subnazionale: Stato-regioni-autonomie locali).*

9 *Secondo Zamagni occorre meglio parlare di sussidiarietà “circolare”; si tratta cioè di far interagire, in modo sistematico e permanente, i tre vertici del triangolo che rappresenta l’intera società e cioè il vertice che denota la sfera politico-istituzionale, quello della sfera commerciale (business community) e quello della sfera della società civile (Zamagni, Amministrazione Condivisa: verso una nuova governance del territorio, in, Impresa Sociale*

dall'art. 118 ult. co. Della Costituzione secondo cui “*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*”. Proprio attraverso la richiamata disposizione normativa, sono tutelate a livello costituzionale, per la prima volta, forme di amministrazione, caratterizzate dalla partecipazione dei cittadini, singoli o associati (la c.d. *società civile*¹⁰), e dalla loro autonomia rispetto ai poteri della pubblica amministrazione. Tuttavia la società civile stessa, pur svolgendo attività d'interesse generale, non si pone in una posizione alternativa alla pubblica amministrazione ma a essa complementare, ciò in ossequio all'art. 2 della Costituzione che afferma la centralità, nell'ambito dell'ordinamento giuridico, dell'individuo e delle formazioni sociali ove si svolge la personalità dell'individuo stesso¹¹.

Pertanto, l'intervento dell'ente pubblico si configura come sussidiario ai privati, singoli e associati, e perciò si manifesta solo laddove la sua azione risulti più efficiente ed efficace rispetto alla libera iniziativa privata, ancorché regolamentata. Così facendo i pubblici poteri devono agire preferenzialmente tramite il coinvolgimento diretto dei singoli e dei gruppi sociali liberamente costituiti. Questi ultimi infatti sono chiamati a co-gestire la funzione amministrativa in conformità del principio di sussidiarietà orizzontale. I soggetti coinvolti nell'azione

Diritti di Cittadinanza e Governance del Territorio, a cura di Ecchia e Villani, Forlì 2005, pp. 13 e ss).

10 Il significato da darsi al concetto di società civile non è univoco ed è forse possibile delinearne le accezioni più ricorrenti nel modo seguente: 1) nel senso di Rousseau, si tratta della società contrapposta allo stato di natura, e quindi “civile” nel senso di “civilizzata”; 2) nel senso hegeliano, si tratta della società civile contrapposta allo stato; 3) nel senso politico come “comunità di cittadini” che agiscono per senso civico nell'interesse della res publica. Chi scrive attribuisce alla “società civile” quest'ultimo significato.

11 Pizzolato, Finalismo dello Stato e sistema dei diritti nella Costituzione italiana, 1999, Milano, p. 170; Capograssi, Il diritto dopo la catastrofe, Opere, V, Milano, 1959, Milano, pp. 190 e ss.

amministrativa non possono quindi essere identificati esclusivamente nella pubblica amministrazione¹².

Quanto detto non può non avere un impatto anche nei confronti del cittadino contribuente.

Infatti, la riforma del Titolo V della Costituzione ha ripristinato la coincidenza tra le figure dell'elettore, del beneficiario della spesa pubblica e del contribuente. Tuttavia, nonostante il rafforzamento delle autonomie degli Enti Territoriali e di nuove modalità di partecipazione dei cittadini nella vita della propria comunità (le c.d. forme di "democrazia partecipativa", in aggiunta a quelle di "democrazia rappresentativa")¹³, la Riforma non avrebbe una sostanziale attuazione pratica se non

¹² In questo senso sent. TAR Liguria, sez. I, 14 marzo 2004 n. 267, e Cons. di St. Atti norm., n. 1354 del 1 luglio 2002. In particolare secondo il Consiglio di Stato, "il principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118 comma 4 della Costituzione, costituisce il criterio propulsivo in coerenza al quale deve da ora svilupparsi, nell'ambito della società civile, il rapporto tra pubblico e privato anche nella realizzazione delle finalità di carattere collettivo". *Ciò trova riscontro in una visione secondo cui* "lo Stato e ogni altra Autorità pubblica proteggono e realizzano lo sviluppo della società civile partendo dal basso, dal rispetto e dalla valorizzazione delle energie individuali, dal modo in cui coloro che ne fanno parte liberamente interpretano i bisogni collettivi emergenti dal "sociale" e si impegnano direttamente per la realizzazione di quelle che sono avvertite come utilità collettive, come esigenze proprie della comunità di cui fanno parte. Sotto il profilo economico, ciò si traduce nel senso che appare meno necessario impiegare risorse pubbliche là dove operano, o sono in grado di operare, i privati, mediante il ricorso a forme di autofinanziamento e/o incremento delle risorse che provengono dall'apporto disinteressato dei singoli". *A conferma di quest'indirizzo, il Consiglio di Stato (Consiglio di Stato 13 settembre 2010 n. 6554) ha poi fatto richiamo a un altro parere sempre del Consiglio di Stato in cui si osservava che* "l'ultimo comma dell'articolo art. 118 della Costituzione – in particolare il principio di sussidiarietà orizzontale- sancisce e conclude un percorso di autonomia non più collegato al fenomeno della entificazione, ma correlato più semplicemente alla società civile e al suo sviluppo democratico a livello quasi sempre volontario" (*Consiglio di Stato, Sez. Consultiva per gli atti normativi, 25 agosto 2003, n. 1440/2003*).

¹³ In merito alla definizione di "democrazia partecipativa", cfr. Bruni – Zamagni, *Economia civile, Bologna 2004, pp. 236 e ss.*

avesse riflessi sull'ambito e sulla portata del dovere tributario in capo al contribuente.

È per questo che pare essenziale approfondire il principio di sussidiarietà c.d. fiscale ovvero il principio in base al quale il cittadino/contribuente adempie al suo dovere di contribuzione alle spese pubbliche, decidendo direttamente come spendere le proprie risorse economiche, finanziarie, organizzative e di forza lavoro¹⁴. In questo modo, si configura un nuovo rapporto tra contribuente, imposizione fiscale e spese pubbliche, recuperando, da una parte, in formule nuove, alcuni elementi della valenza democratica del principio *no taxation without representation*, non dimenticando, dall'altra, il principio di uguaglianza, libertà e solidarietà/fraternità (che richiama il motto proprio della rivoluzione francese: uguaglianza, libertà e fraternità).

La sussidiarietà fiscale, infatti, si presenta non come l'eliminazione ma solo come il correttivo del modello tradizionale "burocratico impositivo" teorizzato e costruito sotto l'ombrello dello Stato nazione¹⁵. Si tratta di un correttivo che potrà essere efficace solo se coinvolgerà la società civile. La società civile stessa dovrà tuttavia essere messa in condizione di esprimersi esercitando diritti e adempiendo, nel contempo, ai doveri sanciti in primo luogo dalla Costituzione.

È chiaro che un simile approfondimento del principio di sussidiarietà implica necessariamente una rilettura del principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost, secondo tutti *"sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*¹⁶.

¹⁴ Cfr *in proposito*, Amato, Un programma riformista per la società della libertà e dei diritti, in www.italianieuropei.it, dove si precisa l'esistenza di una domanda di libertà che rivaluta il valore del poter scegliere rispetto al tradizionale bisogno di essere protetti davanti ai rischi fondamentali della vita.

¹⁵ Antonini, Sussidiarietà fiscale, La frontiera della democrazia, Torino 2005, p. 120.

¹⁶ Ai sensi dell'art. 53, comma 2 della Costituzione "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

3. Capacità contributiva e limite al potere impositivo.

In merito all'ambito e alla portata del principio di capacità contributiva, sono due le correnti di pensiero, contrapposte.

Da una parte, vi è una lettura definita "nichilista"¹⁷, che riduce la disposizione del comma 1 dell'art. 53 Della Costituzione a un mero doppione dell'art. 3 della stessa Costituzione.

Ne consegue che il prelievo tributario non sarebbe collegato all'attitudine economica del contribuente, ma alle spese pubbliche. Ciò significa che, in astratto, il prelievo potrebbe riguardare tutto il patrimonio¹⁸.

La suddetta lettura nichilista trae origine dalle idee di autorevole dottrina (primo tra tutti, A.D. Giannini), secondo la quale l'imposta costituisce prelievo di ricchezza effettuato coattivamente da un ente pubblico per il finanziamento delle proprie attività istituzionali.

Per Giannini, il dovere di contribuzione sorge esclusivamente perché, ai sensi di legge, è imposto dallo Stato o da altro ente pubblico al fine di conseguire un'entrata, "*in virtù della sua potestà di imperio, originaria o delegata esercitata nei casi, nella misura e nei modi stabiliti dalla legge...*"¹⁹

È chiaro che una simile visione limita l'approfondimento giuridico alla c.d. causa efficiente ovvero alla legge che esprime la volontà dell'autorità. Senza l'autorità e senza la legge non sorgerebbe il dovere concorso. Non assumono perciò rilievo giuridico nel concetto di imposta né la funzione di riparto (c.d. causa finale dell'imposta) né il giudizio sull'idoneità alla contribuzione o la presenza di invalicabili limiti massimi all'imposizione (c.d. causa formale dell'imposta)²⁰.

17 Per una ricostruzione sul punto, Falsitta, "Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente", *Riv. Dir. Trib.* 9/2013, p. 765.

18 *Ibidem* p. 768 e 769.

19 Giannini Il rapporto giuridico di imposta, *Giuffrè, Milano, 1937, pp. 1 e ss.*

20 Sul tema del metodo causale applicato al tributo, interessante ai fini ricostruttivi Amatucci, *Le fondamenta del vigente principio di capacità*

Pertanto, sarebbe ammesso estendere la tassazione ad altre entità non omologabili né al reddito né al patrimonio, purché misurabili in denaro²¹.

Ciò comporta che il riferimento alla capacità contributiva di cui all'art. 53 Della Costituzione fisserebbe un mero criterio distributivo sulla base solo di scelte di ordine sociale fatte dal legislatore, che potrebbero intaccare e far diminuire il patrimonio del contribuente.

La capacità contributiva esprimerebbe dunque solo una potenzialità economica, mentre non implicherebbe alcun giudizio sull'idoneità del patrimonio del contribuente. Conseguentemente non rilevarebbe ai fini della determinazione del carico fiscale neppure il fatto che il contribuente è vincolato a svolgere attività specifiche, senza gravare sulla fiscalità generale al fine di tutelare persone o beni costituzionalmente protetti [come per esempio attività a tutela della famiglia e dell'educazione dei figli (art. 29 e ss Della Costituzione), della salute (art. 32 Della Costituzione), dei portatori di disabilità e dei pensionati (art. 38 Della Costituzione)].

L'unico limite del legislatore è dato dal rispetto dei principi di coerenza, razionalità e proporzionalità "interni" all'ordinamento tributario²². Infatti, le scelte di politica fiscale non devono "essere nella sostanza condizionate e ristrette da specifici fattori estranei al processo di formazione della volontà del legislatore, spesso riduttivi ed eterogenei rispetto agli interessi da soddisfare ..."²³.

contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino, *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2013, pp. 477 e ss.

21 Fedele La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 14 e 15.

22 Gallo Le ragioni del Fisco, Etica e giustizia nella tassazione, *Bologna*, 2007, p. 81.

23 Gallo Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva, *Giur. Comm.*, 2/2002, p. 134. Secondo questo autore, infatti, almeno nel campo fiscale, è, ancora, il "pubblico" che deve prevalere sul "privato", perché la scelta della ricchezza da tassare e dei diritti socia-

Una simile impostazione c.d. nichilista è stata fortemente contestata.

Innanzitutto, è stato rilevato²⁴ che non si può definire in modo completo il principio di capacità contributiva (e di riflesso individuare l'ambito e la natura dell'interesse del Fisco), se non si sottolinea un fatto indiscutibile e inconfutabile: ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, è riconosciuto il primato della persona umana (e non dell'individuo) e il primato delle altre formazioni sociali dove si svolge la personalità umana, rispetto allo Stato²⁵. Ciò ragionevolmente significa che *“i diritti inviolabili dell'uomo sia come singoli sia nelle formazioni sociali”* preesistono allo Stato e non sono *“creati”* dallo Stato, che tuttavia li *“riconosce e garantisce”*²⁶ concorrendo così alla realizzazione del fine ultimo dell'ordinamento giuridico statale²⁷.

li da soddisfare è frutto di valutazioni politiche effettuate nel rispetto del principio di giustizia distributiva e non la mera omologazione legislativa dei modelli e delle regole “private” del mercato. Pertanto, in coerenza con questa impostazione, il principio di capacità contributiva ha una funzione di riparto, che impone criteri equi e redistributivi, individuati dal legislatore nella più assoluta discrezionalità con il solo limite della ragionevolezza. In questo modo, la tassazione può colpire anche elementi non patrimoniali. Ciò in quanto, si riconosce al legislatore il potere di interferire nell'esercizio del diritto alla proprietà privata (cfr. in questo senso altresì Gallo, Le ragioni del Fisco, Etica e giustizia nella tassazione, op. cit., pp. 70). A favore della valorizzazione dell'interesse fiscale, cfr. altresì Boria, Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale, in Diritto tributario e Corte Costituzionale a cura di Perrone e Berliri, Napoli-Roma, 2006, pag. 57 e ss.

24 Falsitta, Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente, op. cit., p. 779.

25 Baldassarre, voce Diritti fondamentali, in Enc. Giur., vol. XI, Roma, 1989, pp. 16 e ss.; sul punto cfr. Occhiocupo, Liberazione e promozione umana nella costituzione, Milano 1995, pp. 55 - 57, 70 - 73.

26 Baldassarre, op. cit., p. 16 in cui l'autore afferma: *“non senza enfasi, i diritti inviolabili riconosciuti dall'art. 2 Della Costituzione possono ben essere definiti come le categorie “a priori” o “trascendentali” della democrazia”*.

27 *Ponendo al centro dell'ordinamento giuridico statale la persona, si pongono al centro dell'ordinamento giuridico statale i diritti inviolabili imputabili alla persona. Infatti, la persona è rispettata solo se si riconoscono*

Tra questi diritti inviolabili un posto a sé è occupato dal diritto alla giusta imposta²⁸. Per diritto alla giusta imposta deve intendersi il diritto costituzionale all'equa distribuzione delle risorse, rientrando tra i diritti della personalità. Tale diritto, essendo inviolabile ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, è altresì configurabile con i tratti dell'assolutezza e dell'originalità, e quindi opponibili *erga omnes*²⁹.

A corollario di quanto appena detto, si può affermare che l'ordinamento statale non realizza il suo fine ultimo ovvero il riconoscimento e la tutela dei diritti inviolabili dell'uomo, se è violato il diritto alla giusta imposta.

Ciò posto, va approfondito, anche alla luce del principio di sussidiarietà, il ruolo di ciascun cittadino sia *“come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”* (art. 2 Della Costituzione).

Sul punto, poiché la sovranità dello Stato *“appartiene al popolo”* (art. 1 Della Costituzione), al popolo e quindi a ciascun cittadino sia *“come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”* (art. 2 Della Costituzione) spetta di concorrere alla realizzazione del fine ultimo dell'ordinamento statale, ovvero al riconoscimento e alla garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo, attraverso varie modalità.

e si garantiscono i suoi diritti inviolabili. Pertanto è chiaro che lo Stato o le strutture economiche non costituiscono essi stessi un fine, ma rappresentano un mezzo al servizio della persona, nel senso che devono servire a riconoscere e tutelare i diritti inviolabili della persona. Per questo è ragionevole affermare che il fine ultimo dell'ordinamento giuridico statale è rappresentato dalla tutela e dal rispetto dei diritti inviolabili della persona. Ibidem p. 1 e ss; Occhiocupo, Ibidem, p. 56, Pizzolato, Finalismo dello Stato e sistema dei diritti nella Costituzione italiana, op. cit. pp. 167 e ss, Mortati, Istituzioni di diritto pubblico, Padova, 1952, p. 472, secondo cui “non l'uomo è in funzione dello Stato, ma quest'ultimo in funzione dell'uomo, nel senso che il suo fine è di assicurare lo svolgimento della persona umana e di garantirne i diritti”.

28 *Falsitta*, Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente, op. cit., p. 779.

29 *Per un opportuno approfondimento del tema, si rinvia a Miscali*, Il diritto alla giusta imposta, Varese, 2009, p. 89.

Con riguardo proprio alle modalità, i cittadini, esercitando il diritto di voto (art. 48 Della Costituzione), concorrono, individualmente, attraverso le forme tipiche di democrazia rappresentativa, alla realizzazione del fine ultimo dell'ordinamento statale, dando così un proprio contributo alle scelte che incidono sulla tutela dei diritti inviolabili dell'uomo di cui all'art. 2 Della Costituzione.

Tuttavia, anche alla luce del citato principio di sussidiarietà, il voto non costituisce l'unica forma di concorso dei cittadini alla realizzazione del fine ultimo dell'ordinamento statale.

Non è un caso infatti che il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva è stato rubricato dal legislatore costituzionale tra i "Diritti politici" unitamente al diritto di voto³⁰.

Ciò significa che il concorso alle spese pubbliche costituisce, insieme al voto, una delle modalità di partecipazione dei cittadini alle scelte in merito al perseguimento del fine della Repubblica, ovvero alla tutela dei diritti inviolabili dell'uomo.

Pertanto, se è vero che tutti i cittadini devono poter volontariamente concorrere, partecipando, alla realizzazione dei fini ultimi dello Stato ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, è altrettanto vero che lo Stato deve garantire questa partecipazione, altresì permettendo ai cittadini di concorrere volontariamente alle spese pubbliche. Ciò in quanto, "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*", e non viene in alcun modo specificato che solo la "*potestà d'imperio*" può rendere effettiva questa contribuzione.

Pertanto, va riconosciuto a ciascun cittadino sia "*come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità*", il diritto di concorrere, nei limiti stabiliti dalla legge, alle spese pubbliche al fine di realizzare il fine ultimo dello

30 A proposito della natura "politica" del "fenomeno tributario" interessante è la ricostruzione anche in termini storici di Falsitta, ne Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente, *op. cit.* p. 810.

stesso ordinamento statale³¹. Ciò in quanto, privare i cittadini del diritto al concorso volontario alle spese pubbliche significa privare gli stessi cittadini del proprio diritto a partecipare e quindi a cooperare al bene comune.

Infatti, concorrere direttamente alle spese pubbliche al fine di tutelare i diritti inviolabili di cui all'art. 2 Della Costituzione, costituisce un interesse specifico di ciascun cittadino, in quanto permette di partecipare alla realizzazione del fine dello Stato, ovvero alla realizzazione di obiettivi condivisi, come stabilito dalla Costituzione repubblicana, da ciascun cittadino³².

31 Evidentemente, se non esercitato, il diritto alla contribuzione di cui all'art. 53 Della Costituzione deve essere imposto dall'autorità attraverso la legge (art. 23 Della Costituzione). In concreto, quindi, il pagamento dei tributi costituisce l'esecuzione di un obbligo giuridico disposto da un atto impositivo, solo se lo stesso pagamento non è avvenuto in modo volontario dal contribuente nell'esercizio del suo diritto alla contribuzione. Infatti, il dovere costituzionale alla contribuzione alle spese pubbliche, ancorché necessario, non è originario ma scaturisce da un rapporto di derivazione dal diritto alla contribuzione. Un parallelo efficace in questo senso può essere ravvisato nella stessa Costituzione italiana (art. 30 Della Costituzione) a proposito dell'educazione dei figli, che costituisce, in primis, un diritto, e, in via derivativa, se non esercitato, un dovere da parte dei genitori. Pertanto si può parlare di diritto/dovere alla contribuzione alle spese pubbliche. Come conseguenza è ragionevole ampliare il catalogo dei diritti costituzionali del cittadino/contribuente, inserendovi una nuova generazione di diritti, definibili come "diritti partecipativi". Questi ultimi, strutturati sullo schema delle libertà negative (come per es. la libertà personale, la libertà di domicilio, la libertà e la segretezza della corrispondenza, la libertà di circolazione e di soggiorno, la libertà di riunione, la libertà di associazione, la libertà di religione, libertà di educazione della prole etc.), permettono ai cittadini, di assolvere alle proprie prerogative costituzionali (come il concorso alle spese pubbliche) concorrendo al bene comune, altresì in modo volontario, ovvero senza l'esercizio della potestà d'imperio da parte dell'autorità pubblica. Sul tema delle libertà negative, ex pluribus, cfr De Vergottini, Diritto Costituzionale, Padova, 1997, pagg. 278-279.

32 Si tratta di un'interpretazione che riconoscendo alla sussidiarietà fiscale il rango di principio costituzionale, determina una rivoluzione copernicana e attribuisce al cittadino/contribuente maggiori diritti, ma allo stesso modo maggiori doveri dinanzi alla società civile; questi maggiori diritti/doveri devono poter esprimersi attraverso nuove modalità di esercizio diretto della sovranità popolare, che si attua non più solo eleggendo i propri

A corollario di questa affermazione, si può ragionevolmente precisare quanto segue: poiché ai sensi dell'art. 53 Della Costituzione i contribuenti, concorrendo “*alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”, concorrono alla realizzazione degli obiettivi statali, l'imposizione fiscale non può rappresentare l'unica modalità di concorso³³. In particolare, si può concorrere alla realizzazione degli obiettivi statali anche attraverso la contribuzione volontaria alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva (come disposto dal già citato art. 53)³⁴.

A ciò si aggiunga un'altra considerazione: non solo il concorso volontario alle spese pubbliche rappresenta una modalità alternativa alle prestazioni patrimoniali imposte dalla legge, ma anche tra le stesse prestazioni patrimoniali imposte, è possibile immaginarsi forme di concorso alle spese pubbliche, alternative all'imposizione fiscale. In particolare, si fa riferimento allo svolgimento obbligatorio di particolari funzioni di rilevanza costituzionale che devono essere gestite da enti privati, in autonomia finanziaria ovvero senza oneri per la fiscalità generale.

Tutto ciò posto, occorre ora chiarire i limiti alla potestà legislativa in materia tributaria.

A tal proposito riprendendo la nozione stessa di diritto alla giusta imposta, la capacità contributiva costituisce un criterio di giustizia distributiva³⁵, perché misura l'attitudine

rappresentanti nelle istituzioni ma – come visto – partecipando direttamente alla vita della propria comunità attraverso scelte precise in merito alle modalità di gestione delle risorse destinate al servizio della comunità e del bene comune (Lombardi – Antonini, Principio di sussidiarietà e democrazia sostanziale: profili costituzionali della libertà di scelta, 2003 pubblicato sul sito <http://www.sussidiarieta.net/site/sussidiari/index.htm>).

33 *Sul punto, a proposito della rilevanza giuridica del concorso diretto alle spese pubbliche vedansi le considerazioni svolte con riguardo al terzo settore da parte di Miscali, Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale, Riv. Dir. Trib. 2011, I, p. 959.*

34 *Antonini, Sussidiarietà fiscale. cit., pp. 140 e ss.*

35 *Infatti il tributo è connesso alla necessità di distribuire tra i consociati i costi indivisibili. Tali costi possono essere impiegati altresì per il finanzia-*

oggettiva e soggettiva di sopportare il prelievo³⁶; “*attraverso codesto metro l’universalità dell’obbligo di contribuzione (tutti sono tenuti)*” viene ristretta e circoscritta a coloro che possiedono attitudine alla contribuzione³⁷.

Per questo motivo, la capacità contributiva deve essere valutata sulla base di indici non solo economici ma anche patrimoniali, determinando così (i) l’esonero da contribuzione del minimo vitale e (ii) il limite al potere impositivo. Ciò in quanto, la contribuzione per essere giusta deve essere conformata alle capacità dei contribuenti (“*quantum ad facultatem agentium*”)³⁸.

Quanto detto è confermato anche da un’altra considerazione: se è vero che la proprietà, non rientrando tra i diritti inviolabili di cui all’art. 2 Della Costituzione, può essere limitata dalla legge che stabilisce l’obbligo di contribuzione, è anche vero che la proprietà rimane uno strumento necessario per la realizzazione degli stessi diritti inviolabili³⁹. Pertanto, poiché i

mento dei servizi pubblici divisibili. In questo senso Falsitta Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all’Assemblea Costituente, op. cit. p. 767, nota 3.

36 *Secondo Moschetti, la capacità contributiva come idoneità soggettiva al concorso alle spese pubbliche costituisce un limite alla discrezionalità del legislatore (Moschetti, Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità, a cura di Perrone L.-Berliri,, Napoli, 2006, 43 ss.).*

37 *Falsitta, Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all’Assemblea Costituente, op. cit. p. 767.*

38 *Sul punto, San Tommaso d’Aquino, Summa Theologica, I-II, q. 95 a 3, e q. 96 a. 4. San Tommaso è ripreso anche da Falsitta, che nel suo percorso argomentativo contenuto in Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all’Assemblea Costituente op. cit. p. 805, ha affermato che si “deve risalire al giusnaturalismo medioevale e a Tommaso d’Aquino per scoprire la vera fonte primigenia della capacità contributiva come vincolo della potestà d’imposizione”.*

39 *Infatti, limitando l’esercizio del diritto di proprietà si limita de facto la libertà di una persona. Sul punto autorevole dottrina costituzionalistica, a commento dell’art. 41 Della Costituzione, ha considerato il diritto di proprietà come un istituto di garanzia costituzionale (per una diffusa analisi della materia cfr. Mangiameli, Proprietà privata nella costituzione, Milano*

diritti inviolabili sono assoluti e originari, e quindi opponibili *erga omnes*, le istituzioni li devono rispettare e proteggere, anche rispettando e proteggendo la proprietà privata; la potestà legislativa non può perciò spingersi fino a richiedere al contribuente un concorso alle spese pubbliche superiore a quelle che sono le sue possibilità⁴⁰.

Infatti il fine ultimo dell'ordinamento statale non è quello di imporre i tributi. Ciò significa che se il sistema fiscale colpisce in modo sproporzionato, il patrimonio del contribuente pregiudicandone altresì la sua capacità di risparmio (che deve essere invece tutelata ai sensi dell'art. 47 Della Costituzione)⁴¹, è violato il principio di sussidiarietà ex art. 118 ult. co. della Costituzione, ovvero è limitata l'autonomia dei cittadini, singoli e associati, di essere protagonisti nello svolgimento di attività di interesse generale, anche attraverso la partecipazione volontaria alle "spese pubbliche".

Pertanto, se il modello impositivo è troppo oneroso per i cittadini, spetta al legislatore individuare, nel rispetto del principio di sussidiarietà, strumenti di attuazione del riparto dei carichi pubblici tra i contribuenti, alternativi all'imposizione fiscale, e ciò al fine di meglio garantire il raggiungimento del fine dell'ordinamento statale, ovvero il riconoscimento e la tutela dei diritti inviolabili di cui all'art. 2 Della Costituzione⁴².

1986, con particolare riferimento agli approfondimenti di cui alle pp. 41 e ss. e alle pp. 80 e ss.). È legittimo quindi ritenere che il legislatore non può limitare il diritto di proprietà fino al punto da pregiudicarne la funzione sociale che il privato, titolare, deve poter efficientemente esercitare.

⁴⁰ *Miscali*, Il diritto alla giusta imposta, *op. cit.* pp. 50 e ss.

⁴¹ *Secondo cui* "la Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme....".

⁴² *Pertanto, non è divisibile il punto di vista di chi ritiene che "... nello stato di diritto sociale, anche la norma dedicata alla fiscalità assume un ruolo specifico; il superamento della dialettica autorità - libertà conduce tanto ad uno stemperamento della portata garantistica in senso stretto della norma..." (Fransoni, Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva (anche alla luce del vincolo del pareggio di bilancio) Riv. di dir. Trib., n. 11/2013, p. 1067). Infatti, porre limite al potere impositivo non implica necessariamente il venir meno delle attività*

È chiaro dunque che non è corretta l'impostazione della citata concezione nichilista che, escludendo la funzione di garanzia dell'art. 53 Della Costituzione, pone la questione non sul piano di un giudizio di *adaequatio* tra interessi costituzionalmente tutelati ma su quello della preminenza dell'interesse fiscale dello Stato sul diritto alla giusta imposta del cittadino⁴³.

La prevalenza dell'interesse fiscale porta a sostenere il diritto dello Stato all'ingiustizia se l'azione ingiusta è finalizzata a rendere più rapida e fruttuosa la macchina fiscale. Tuttavia si tratta di un'affermazione che non trova fondamento nella vigente costituzione anche perché *“la giustizia tributaria è un momento essenziale della giustizia tout court”* e *“nessuna società può vivere in pace se manca la giustizia”*⁴⁴.

E infatti, è compito dello Stato, anche in condizioni di crisi economica, rispettare i *“principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, il quale, certo, non è indifferente alla realtà economica e finanziaria, ma con altrettanta certezza non può consentire deroghe al principio di uguaglianza, sul quale è fondato l'ordinamento costituzionale”*⁴⁵.

di redistribuzione e di solidarietà. Si tratta infatti di dare maggiore spazio, in ossequio al principio di sussidiarietà, alla società civile favorendo quello che gli anglosassoni chiamano Welfare Society, per distinguerlo dal Welfare State.

43 A favore della valorizzazione dell'interesse fiscale, cfr. altresì Boria, Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte Costituzionale, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale a cura di Perrone e Berliri, Napoli-Roma, 2006, pag. 57 e ss.*

44 Falsitta, Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente, *op. cit. p. 788.*

45 *Corte Della Costituzione sent. n. 223 dell'11 ottobre 2012. Nello stesso senso la sentenza n. 116 del 5 giugno 2013, secondo cui se “da un lato l'eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è suscettibile di consentire il ricorso a strumenti eccezionali, nel difficile compito di contemperare il soddisfacimento degli interessi finanziari e di garantire i servizi e la protezione di cui tutti cittadini necessitano, dall'altro ciò non può e non deve determinare ancora una volta un'obliterazione dei fondamentali canoni di uguaglianza, sui quali si fonda l'ordinamento costituzionale”.*

Oltretutto, impostare la vicenda in esame in termini di contrasto tra gli interessi del Fisco e quelli dei contribuenti è errato e fuorviante altresì perché, il cittadino, essendo inserito in una comunità organizzata, non vuole il suo disfacimento. Come detto in precedenza, è dunque razionale per ciascun contribuente, considerare la tutela dei diritti inviolabili di tutti i consociati e quindi il conseguimento del bene comune, non solo un dovere costituzionale ma anche un interesse personale da soddisfare attraverso il concorso alle spese pubbliche.

In conclusione, costituiscono oggetto di tassazione solo quei fatti, indici di capacità economico e patrimoniale⁴⁶ valutabili da un punto di vista monetario, e ciò rappresenta un limite al potere impositivo dell'autorità pubblica in ossequio alla funzione di garanzia svolta dall'art. 53 della Costituzione.

Da qui la ragionevole affermazione secondo cui, al fine di determinare il limite massimo al potere impositivo dell'autorità pubblica, occorre far riferimento alle attitudini soggettive del contribuente⁴⁷ e, conseguentemente, alla tipologia di impiego delle sue risorse economico - patrimoniali.

Di conseguenza, coerentemente a quanto argomentato, il reddito del contribuente sarebbe tassato oltre il limite massimo, in violazione del principio di capacità contributiva, se, nella determinazione del carico fiscale, non si tenesse in conto del fatto che lo stesso reddito è impiegato dal contribuente (i)

46 *In aggiunta alle opere già citate si segnalano: Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte generale, Padova 2005, pp. 145 - 147; Contra, Fedele, Gli incrementi nominali di valore nell'Invim e il principio di capacità contributiva, Riv. dir. fn. Sc. fn. 1982, I, p. 62; Id., Prime osservazioni in tema di IRAP, Riv. dir. trib., 1998, I, p. 472. In senso adesivo cfr. Gallo, Ratio e struttura dell'IRAP, Rass. Trib. 1998, pp. 635-636, Id, Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione Europea, Rass. Trib., 5/2003 pp. 1473 e ss. Id. Le ragioni del Fisco, Etica e giustizia nella tassazione, op. cit. pp. 70 e ss..*

47 *In particolare, per attitudine soggettiva si vuole intendere la particolare predisposizione del contribuente che in base alla legge o a un atto normativo vincolante (per esempio statuto o atto costitutivo), è obbligato allo svolgimento di una determinata attività.*

per svolgere funzioni pubbliche attribuitegli dallo Stato⁴⁸ oppure (ii) per assolvere ai suoi doveri di rilievo costituzionale⁴⁹, oppure (iii) per esercitare i suoi diritti costituzionalmente protetti⁵⁰, e tutto ciò senza gravare sulla fiscalità generale.

In sintesi, quindi, il concorso alle spese pubbliche di cui all'art. 53 della Costituzione non può riguardare in modo esclusivo il legislatore e la sua potestà d'imperio, né può dipendere dalla fruizione dei servizi pubblici o dalla misura di tale fruizione da parte del contribuente. Quest'ultimo invece vi concorre – come già precisato – perché, essendo inserito in una comunità organizzata, ha non solo il dovere costituzionale ma anche l'interesse a impedire il suo disfacimento e quindi al conseguimento del bene comune. Infatti, la contribuzione alle spese pubbliche in forza della sua capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, oltre al sostentamento e al progresso della comunità, ha come obiettivo (i) evitare l'esclusione delle persone dalla comunità stessa e (ii) la cooperazione tra i suoi membri⁵¹.

48 Come per esempio è il caso di particolari enti non commerciali (*Onlus*).

49 Come per esempio il mantenimento della famiglia o l'educazione dei figli ai sensi degli artt. 29, 30 e 31 Della Costituzione.

50 Come per esempio il diritto alla salute ai sensi dell'art. 32 Della Costituzione.

51 Infatti, secondo un'autorevole dottrina, il principio di capacità contributiva è espressione sia del principio di "solidarietà politica, economica e sociale", sia del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost (sul punto, senza pretesa di esaustività, Antonini, La tutela Costituzionale del minimo esente, personale e familiare, *Riv. dir. trib.*, 1999, p. 867; Moschetti, voce "Capacità contributiva", *Enc. giur.*, vol. V, Roma 1988). Ma non solo, il principio di solidarietà integra e arricchisce il principio di uguaglianza rendendo legittime differenti modalità di imposizione giustificate anche da ragioni di solidarietà economica e sociale (Falsitta, Manuale di diritto tributario, parte generale, *op. cit.*, pp. 142-145. *Contra*, Gallo, Le ragioni del Fisco, Etica e giustizia nella tassazione, *op. cit.*, pp. 104 e 105).

4. Conclusione.

La conclusione di questi lavori, a questo punto, mi sembra semplice e rapida.

E' senza dubbio vero che il dilatarsi del potere fiscale dello Stato sta diventando incontrollabile. E probabilmente ciò dipende da un errato modo di intendere le modalità di contribuzione delle persone alle spese pubbliche, attribuendo rilevanza giuridica solo ai tributi. In altre parole, i contribuenti assolverebbero al loro dovere di contribuzione alle spese pubbliche solo versando i tributi.

Ebbene, tutto ciò sembra decisamente errato da un punto di vista giuridico/costituzionale. Infatti, da una parte, le persone, come individui o come formazioni sociali, possono svolgere compiti di solidarietà in ossequio al principio di sussidiarietà, e dall'altra, non è più giustificabile una dilatazione senza limiti dell'imposizione sui contribuenti.

Pertanto, se il modello impositivo risulta troppo oneroso per i cittadini, spetta al legislatore individuare, nel rispetto del principio di sussidiarietà, strumenti di attuazione del riparto dei carichi pubblici tra i contribuenti, alternativi all'imposizione fiscale, e ciò al fine di meglio garantire il raggiungimento del fine dell'ordinamento statale, ovvero il riconoscimento e la tutela dei diritti inviolabili di cui all'art. 2 della Costituzione.

Costituzionalmente è da ritenersi corretto che non si costruirà un adeguato discorso sulla giustizia fiscale e sulla giusta imposta, fino a quando non verranno nuovamente e correttamente ridefinite, in modo pluralistico, le modalità di contribuzione alle spese pubbliche da parte dei contribuenti, ponendo così un limite al modello monopolista dello Stato-providenza. Si tratta di un compito che necessariamente impegnerà gli sforzi intellettuali dell'attuale generazione di giuristi, economisti ed operatori del diritto.

CURRICULA BREVI

Vincenzo Bassi (Vasto 1972), è avvocato tributarista a Roma, patrocinante in Cassazione, dottore di ricerca in diritto costituzionale e diritto costituzionale europeo discutendo la tesi dal titolo: *Autonomia finanziaria e sussidiarietà nell'ordinamento costituzionale italiano*. Autore di diverse pubblicazioni in materia giuridico/economica. Docente a contratto di diritto tributario.

Luigino Bruni, è professore di Economia Politica presso l'Università Lumsa. È coordinatore del progetto Economia di Comunione, ed editorialista di diverse testate tra cui regolarmente *Avvenire*. Svolge attività di ricerca nell'ambito dell'etica economica, filosofia dell'economia, teoria dei giochi evolutivi e sul fondamento antropologico e relazionale delle scienze sociali. È autore di diversi saggi in varie lingue, tra cui gli ultimi libri *Economia con l'Anima*, Emi, Bologna, 2013, *The genesis of the ethos of the market*, Mc Millan, 2012, *Le prime radici*, Il Margine, Trento, 2012.

Giovanni Castellani, è Dottore Commercialista dal 1980, ha pubblicato numerosi articoli di natura economico-giuridica ed alcune monografie, tra cui l'ultimo libro *Responsabilità Sociale di Impresa e Bilancio di Sostenibilità*, Maggioli, 2011. Consigliere di aziende ed enti *non profit*, nazionali e multinazionali, attualmente è Presidente della Fondazione Telos, centro studi dell'ODCEC di Roma. Insegna "Sostenibilità e Responsabilità Sociale d'Impresa" presso l'Università LUMSA di Roma.

Eugenio della Valle, (Roma 1962), è professore Ordinario di Diritto Tributario dal 2006, attualmente presso l'Università di Roma "La Sapienza". È Direttore responsabile della "Rivista trimestrale di diritto tributario" (Giappichelli) e Membro

del Comitato di Direzione delle riviste “Rassegna tributaria” (Kluwer), “Rivista di diritto tributario”. Autore di 3 monografie e decine di articoli su temi di diritto tributario sostanziale (interno ed internazionale) e processuale. Tra le pubblicazioni più recenti: *Il processo tributario*, Cedam, *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Giappichelli, 2009, *L'avviamento nell'ordinamento tributario*, Giappichelli, 2012.

Giorgio Faro, è docente stabile di Etica applicata (famiglia, lavoro, politica), presso la Pontificia Università della Santa Croce (Roma), si occupa soprattutto di antropologia ed etica del lavoro, di temi e autori di morale (R. Spaemann) e di politica (Tommaso Moro), cui ha dedicato vari articoli e saggi. Tra le pubblicazioni: *La filosofia del lavoro e i suoi sentieri* (2014), *La concezione del lavoro nella dottrina del beato S. Josemaría Escrivá* (2000); le prefazioni alla *Vita di Sir Thomas More* di W. Roper (2013) e a *Capitalismo, protestantesimo e cattolicesimo* di P. Zanotto (2005).

Raffaello Lupi (Roma 1956), laureato in economia (1979) e giurisprudenza (1982) è ordinario di Diritto Tributario dal 1990, oggi presso l'università di Roma Tor Vergata. Ha pubblicato alcune decine di volumi e centinaia di articoli sulla determinazione dei tributi, lanciando la rivista *Dialoghi tributari*, ed estendendo poi i propri interessi a varie altre articolazioni della macchina pubblica nelle sue varie articolazioni istituzionali, su cui rinvia a www.raffaellolupi.com.

ISBN 978-88-908043-2-8



La Fondazione Telos è il centro di ricerca dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma ed ha lo scopo di attuare le iniziative scientifiche e culturali che a tale area istituzionale possono risultare di ausilio e promozione, mediante la pubblicazione di volumi, monografie, articoli e commenti, l'organizzazione di corsi di alta formazione specialistica, di seminari ed incontri interdisciplinari.

Sullo sfondo del principio costituzionale della “capacità contributiva”, come pensato dai padri costituenti i quali sembrano essersi ispirati al pensiero medievale in tema di contribuzione alle spese pubbliche, il convegno di cui si raccolgono gli atti in questo volume, è un incentivo ad interrogarsi, nella migliore tradizione della Fondazione Telos con contributi intellettuali interdisciplinari, sulle soluzioni alla contrapposizione di due correnti di pensiero che dibattono tra il diritto dei singoli ad una “giusta imposta” ed altra cultura giuridica secondo cui il potere e la discrezionalità del legislatore avrebbero carattere assoluto, svincolato da limiti etici.

ISBN 978-88-908043-2-8

