

Annuario del Dipartimento di Diritto pubblico, internazionale e comunitario

Volume I

a cura di M. Bolognari, F. Campione,
G. Civello, A. Ferrato e M. Sarzo

PADOVA
UP

P A D O V A U N I V E R S I T Y P R E S S

Prima edizione 2023, Padova University Press
Titolo originale Annuario del Dipartimento di Diritto pubblico,
internazionale e comunitario Vol. I

© 2023 Padova University Press
Università degli Studi di Padova
via 8 Febbraio 2, Padova
www.padovauniversitypress.it

Redazione Padova University Press
Progetto grafico Padova University Press
This book has been peer reviewed

ISBN 978-88-6938-378-6



This work is licensed under a Creative Commons Attribution International License
(CC BY-NC-ND) (<https://creativecommons.org/licenses/>)

**Annuario del Dipartimento di Diritto
pubblico, internazionale e comunitario
Vol. I**

a cura di

M. Bolognari, F. Campione, G. Civello, A. Ferrato e M. Sarzo

PADOVA UP

Indice

<i>Presentazione</i>	9
<i>Il conflitto di doveri penalistici al tempo della pandemia</i> Rocco Alagna	11
<i>Emergenza Coronavirus e profili penali: «fase 2» e sicurezza sul lavoro</i> Enrico Mario Ambrosetti, Luca Carraro	37
<i>Sovranità statale, sicurezza e globalizzazione: quale equilibrio?</i> Cristiana Benetazzo	85
<i>Statuti regionali, disposizioni programmatiche e di principio, diritti costituzionali: brevi spunti per un rinnovato dialogo</i> Giuseppe Bergonzini	103
<i>Fusione di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti: profili canonici, civili e tributari</i> Giacomo Bertolini	123
<i>Il contrasto alla violenza di genere e domestica: aspetti de iure condito e prospettive de iure condendo</i> Elena Cadamuro	155
<i>La sfida della pianificazione urbanistica del futuro: passare dalla logica della rigidità e della deroga alla cultura della flessibilità.</i> Alessandro Calegari	185
<i>Il Rapporto PASFID nella prospettiva degli obblighi internazionali ed europei dell'Italia</i> Bernardo Cortese	213
<i>L'impatto della riforma UCI 2019 (competizioni professionistiche su strada) sulla concorrenza nel mercato interno UE</i> Bernardo Cortese	225

<i>La città confinata e il confine costituzionale</i> Paolo Costa	257
<i>La limitata retroattività in bonam partem dell'improcedibilità dell'impugnazione</i> Marcello Daniele	267
<i>La disciplina giuridica dei gameti umani e il diritto penale</i> Alice Ferrato	275
<i>Il valore dei Washington Conference Principles on Nazi-Confiscated Art nella soluzione arbitrale e negli altri possibili sistemi di soluzione alternativa delle controversie in Italia</i> Mariangela Gramola	299
<i>Quale piano per il futuro dell'urbanistica? O quale futuro per un giusto procedimento di pianificazione urbanistica?</i> Patrizia Marzaro	335
<i>“Autorità” ed “efficacia” delle decisioni amministrative in materia antitrust</i> Marcella Negri	355
<i>Spunti di riflessione sul diritto costituzionale alla parità di trattamento</i> Carlo Padula	387
<i>La moneta sovrana nella rivoluzione permanente delle nuove tecnologie: aspettando l' «euro digitale»</i> Carola Pagliarin	405
<i>L'azione di danno temuto promossa dal custode giudiziario</i> Monica Pilloni	425
<i>The (In)evitability of Precedent</i> Andrea Pin	437
<i>Le Case della Comunità e il rapporto tra città e salute</i> Filippo Pizzolato	455
<i>Esame comparato della giurisprudenza costituzionale continentale (in particolare, francese, tedesca e spagnola) e sua valenza suppletiva, ai fini</i>	

<i>d'una più nitida enucleazione del limite massimo (nazionale) all'imposizione tributaria</i>	479
Marcello Poggioli	
<i>Conflitto di doveri e cause di esclusione della punibilità: riflessioni dal "laboratorio" delle c.d. scelte tragiche in emergenza pandemica</i>	515
Debora Provolo	
<i>Riparto delle competenze e finanziamento del diritto alla salute tra Stato e Regioni nella crisi pandemica</i>	533
Guido Rivosecchi	
<i>Crisi e riforme amministrative: un parallelismo diacronico</i>	581
Clemente Pio Santacroce	
<i>Dalla rappresentanza corporativa alla rappresentanza degli interessi. Aspetti del dibattito dottrinario fra Italia e Germania</i>	603
Antonino Scalone	
<i>Le infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici secondo il paradigma della semplificazione e nell'ottica della promozione della concorrenza e della parità di trattamento tra operatori*</i>	621
Maria Luisa Schiavano	
<i>Su alcuni sviluppi della presunzione giurisprudenziale di distribuzione occulta dei redditi accertati in capo a società di capitali a base ristretta</i>	651
Roberto Schiavolin	
<i>Diritto alla privacy ed esigenze investigative, tra incertezze normative e criticità sistematiche</i>	673
Silvia Signorato	
<i>Gli APA unilaterali*</i>	683
Mauro Trivellin	
<i>Azione di classe con elementi di estraneità all'ordinamento italiano e clausola per arbitrato estero: analisi di un caso recente proposto dinanzi alla s.s.i. del Tribunale di Milano nello sfondo della destabilizzante discipli- na introdotta nel c. cons. per l'attuazione della dir. 2020/1828 sulle azioni rappresentative</i>	707
Beatrice Zuffi	

**Esame comparato della giurisprudenza
costituzionale continentale (in particolare,
francese, tedesca e spagnola) e sua valenza
suppletiva, ai fini d'una più nitida enucleazione del
limite massimo (nazionale)
all'imposizione tributaria ***

Marcello Poggioli

Professore associato di Diritto tributario

SOMMARIO: 1. Considerazioni preliminari sul tema dell'indagine e sulla "circolarità" delle riflessioni che seguono. 2. Il principio costituzionale della capacità contributiva e l'irriducibile iato interpretativo che su di esso insiste, tra tesi garantiste e tesi svalutative (cenni). 3. La proiezione del problema del "limite massimo" dell'imposizione tributaria nel prisma di una selettiva comparazione. 4. La giurisprudenza costituzionale francese e l'ivi affermata esistenza di un limite massimo alla espansione del prelievo fiscale. In particolare: la sentenza n. 662/2012 del *Conseil Constitutionnel*. 4.1. La costruzione del giudizio di eccessività del prelievo come misurazione "redditocentrica". 4.2. La riconosciuta possibilità per il Giudice delle leggi sia di rilevare, in sede di giudizio di costituzionalità, l'esito confiscatorio generato dalla sovrapposizione di più tributi, sia di espunge-

* Il presente contributo ripercorre contenuti e sviluppo logico dell'intervento programmato tenuto dall'Autore in occasione del convegno scientifico internazionale "*Il limite massimo all'imposizione tributaria nell'esperienza italiana ed europea*", organizzato presso l'Università degli studi di Bergamo nei giorni 15 e 16 aprile 2016 (organizzazione scientifica Prof. G. Bizioli, con la partecipazione, tra gli altri, dei Professori F. Gallo, C. Sacchetto, F. Tesaro, L. Del Federico, A. Giovannini). Pur a fronte del tempo inevitabilmente trascorso, reputa sommessamente chi scrive che, delle riflessioni in quella sede elaborate, siano rimaste intatte l'attualità e la rilevanza per gli studiosi della materia. In quest'ottica, trova la propria ragion d'essere il presente contributo, che – come anticipato – ripercorre e ripropone, nella sostanza, i contenuti di allora, aggiornati all'attuale stato della letteratura scientifica ed integrati col corredo di note ed approfondimenti.

re dal sistema normativo, nel medesimo frangente, una disposizione sostanziale diversa da (ma appartenente al medesimo contesto applicativo di) quella sottoposta a vaglio. 4.3. Il cd. “*plafonnement*” come valvola di autolimitazione della pressione fiscale reddituale e patrimoniale sul singolo contribuente. 5. Il contributo ricostruttivo offerto dalla Corte costituzionale tedesca. 5.1. L’iniziale enucleazione del principio cd. “della divisione a metà” e la prefigurazione di un limite massimo dell’imposizione numericamente cristallizzabile nell’ammontare corrispondente al 50 per cento del reddito del contribuente. 5.2. Il più recente approdo all’idea di un limite massimo bensì dinamicamente inteso, ma comunque imperniato sulla tutela dell’adeguata riconoscibilità del successo economico-reddituale dell’individuo. 6. La (non folta) giurisprudenza costituzionale spagnola sul tema. 7. Considerazioni conclusive.

1. Considerazioni preliminari sul tema dell’indagine e sulla “circularità” delle riflessioni che seguono

L’intenzione coltivata col presente scritto è quella di focalizzare l’attenzione su talune, ben individuate esperienze della giurisprudenza costituzionale continentale (in particolare, riferibili a Francia, Germania e Spagna), al fine d’attingervi suggerimenti e spunti ermeneutici utili a render più evidenti l’esistenza e lo spessore, nella nostra Carta fondamentale (ed ivi, in particolare, nell’art. 53, comma 1, laddove è racchiuso il fondamentale principio della capacità contributiva), di un limite massimo all’imposizione tributaria individuale¹.

La linea logica dell’approfondimento prefigurato riprende e sviluppa l’impostazione già tracciata, anni fa e proprio indagando sull’analogo tema (de “*I limiti costituzionali della pressione tributaria*”), dal Prof. Klaus Tipke, in un suo scritto “italiano” del 2000², allorquando formulò la felice intuizione secondo cui – per l’esattezza – <<*proprio quando l’interpreta-*

¹ Va per correttezza chiarito, già *in limine*, che l’attenzione sarà qui di seguito concentrata sul limite (massimo) superiore del prelievo fiscale, senza viceversa indugiare sul tema del cd. “minimo vitale”. Sulla differente base di configurazione, a livello astratto, del limite di intassabilità inferiore (il cd. “minimo vitale”, per l’appunto) e del limite superiore alla espansione individuale del prelievo, sia concesso di rinviare a M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Cedam, Padova, 2012, p. 58 ss. Sul punto, v. diffusamente anche, tra gli altri, G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi al prelievo fiscale*, Jovene, Napoli, 2011, p. 42 ss.

² K. TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, «Rivista di diritto tributario», 2000, VII-VIII, p. 769.

zione di una Costituzione di uno Stato di diritto dà origine a dubbi, dovrebbero essere consultati anche i testi di altre Costituzioni di Stati di diritto>>.

A codesto suggerimento metodologico cercherò di dar seguito, qui in appresso, con la precisazione che – fedele all’iniziale proposizione d’intenti – richiamerò solo assai rapidamente i <<testi di altre Costituzioni>>, concentrandomi per lo più sulle interpretazioni di essi (testi) fornite dai corrispondenti giudici costituzionali, nell’esercizio delle rispettive prerogative istituzionali.

Da ciò si trae la logica “circolare” cui le presenti riflessioni aspirano a conformarsi, muovendo inizialmente dall’art. 53, comma 1 Cost. e dai dubbi che sul relativo significato si addensano, per poi a tale disposizione conclusivamente ritornare, nell’ottica – si badi – di verificare se le esperienze interpretative maturate presso gli altri ordinamenti giuridici indagati forniscano indicazioni di principio innestabili e capaci di vivificare anche nel nostro contesto nazionale.

Del resto, se esiste una ancor più evidente necessità di allargamento degli orizzonti dell’analisi e di coinvolgimento degli strumenti della comparazione giuridica³, ciò accade proprio perché, sulla questione in esame, è andato emergendo e radicalizzandosi, “a monte”, un evidente conflitto interpretativo in ambito domestico.

Deve dunque ricordarsi, alla stregua di vero e proprio *incipit* delle considerazioni che seguono, che esiste, allo stato attuale, una situazione d’incertezza quanto all’ermeneusi dell’art. 53, comma 1 Cost., in particolar modo - come subito cercheremo di sintetizzare – circa l’idoneità di tale disposizione (unitamente alla trama dei valori costituzionali protettivi della cd. “economia di mercato”)⁴ a fissare un limite superiore all’espansione del prelievo fiscale.

³ Sui modelli e metodi del diritto tributario comparato, nonché sulle funzioni conoscitive suo tramite realizzate, v. tra gli altri, nella letteratura scientifica nazionale, *Introduction to comparative tax law*, a cura di C. Sacchetto, M. Barassi, Rubbettino editore, Soveria Mannelli, 2008; M. BARASSI, voce “Comparazione (Dir.trib.)”, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Giuffrè Editore, Milano, 2006, p. 1070 ss.; Id., *Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero*, in *Diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Cedam, Padova, 2005, 1499 ss.; Id., *La circolazione dei modelli tributari e la comparazione*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Giappichelli, Torino, 2016, p. 45 ss. Tra gli autori stranieri, segnaliamo, tra gli altri, V. THURONYI-K. BROOKS-B. KOLOZS, *Comparative Tax Law*, Wolters Kluwer, The Hague, 2016, ove ulteriori richiami di dottrina.

⁴ In merito all’ideale “saldatura” sistematica tra il principio della capacità contributiva e i diritti relativi alla libertà di iniziativa economica (di cui all’art. 41 Cost.) e alla proprietà privata (di cui all’art. 42 Cost.), nell’ottica della enucleazione di un arginamento all’espansione

2. Il principio costituzionale della capacità contributiva e l'irriducibile iato interpretativo che su di esso insiste, tra tesi garantiste e tesi svalutative (cenni)

L'art. 53 cit. presenta notoriamente una struttura speculare, nel senso che, da un lato, esprime la doverosità della contribuzione (“*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche...*”); dall'altro, appresta simmetricamente un presidio di garanzia individuale rispetto al prelievo (“*...in ragione della loro capacità contributiva*”), affinché ciascuno sia chiamato a concorrere, ma sempre e comunque in misura rapportabile alla singolare idoneità alla sopportazione del carico.

Ricalca e riecheggia, in questa corrispondenza concettualmente chiastica⁵, la medesima struttura “a doppia tavola” dell'art. 2 Cost., laddove emerge chiarissimo che <<*La Repubblica garantisce e riconosce i diritti inviolabili dell'uomo, come singolo e nelle formazioni sociali, ove si svolge la sua personalità*>>, così come, in ugual modo, <<*richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*>>⁶.

La sovrapposibilità degli schemi ci pare lampante: nell'art. 53, comma 1, viene dapprima espresso un “dovere inderogabile” di contribuzione; dipoi, è contrapposto ad esso, alla stregua di necessario contrappeso,

sione eccessiva del prelievo fiscale sul singolo contribuente, sia consentito di rimandare, per speditezza, a M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica*, cit., p. 73 ss. e ai richiami bibliografici ivi effettuati.

⁵ Per un'interessante “divagazione” circa le geometrie e le figure retoriche rintracciabili nel testo della Costituzione della Repubblica, si rimanda a B. MORTARA GARAVELLI, *Le parole e la giustizia. Divagazioni grammaticali e retoriche su testi giuridici italiani*, Giulio Einaudi editore, Torino, 2001, p. 78 ss.

⁶ Importantissime considerazioni sul profilo della “doppia tavola” richiamata nel testo e, conseguentemente, della centralità della “persona” in tale contesto, sono formulate, ad esempio, da G. FALSITTA, *Commento all'art. 2 Cost.*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Cedam, Padova, 2011, p. 3 ss.; ID., *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra “ragioni del fisco” e diritti fondamentali della persona*, «Rivista di diritto tributario», 2011, V, p. 519 ss.; nonché da F. MOSCHETTI, “*Interesse fiscale*” e “*ragioni del Fisco*” nel prisma della capacità contributiva, in *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, a cura di M. Beghin, F. Moschetti, R. Schiavolin, L. Tosi, G. Zizzo, Cedam, Padova, 2012, p. 157 ss. Sul tema, con precipua valorizzazione dei profili inderogabili della “doverosità”, si veda anche recentemente, L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, «Federalismi.it», XXX, 2022, p. 28 ss.

un “diritto inviolabile” alla giusta imposizione, ovverosia alla imposizione rispettosa della “capacità contributiva” individualmente espressa.

Orbene, è proprio sulla declinazione della latitudine e della profondità di codesto diritto (e della garanzia suo tramite espressa) che sembrano annidarsi le dubbiosità che ci riguardano.

Ci si domanda, in particolare: il principio di capacità contributiva esprime un limite massimo alla imposizione tributaria?

In caso affermativo, come si atpeggia tale limite? Come lo si misura?

Non serve che s’indugi oltre, sugli interrogativi in questione essendosi sviluppata oramai da tempo, rispetto ad essi, una copiosa riflessione scientifica⁷.

Né tantomeno sembra corretto, in questa sede, riprodurre partitamente le assai articolate diversità che caratterizzano il pensiero dei più importanti studiosi nazionali che si sono cimentati con il problema e rammentare la scarsa (se non addirittura nulla) giurisprudenza costituzionale italiana sul versante che ci occupa⁸.

Solo conviene rammentare, in massima sintesi, come l’ampio ventaglio delle opinioni che si fronteggiano in materia possa descrittiva-

⁷ È praticamente impossibile rammentare i molti ed importanti contributi presenti, nella letteratura scientifica nazionale, sul classico (ma sempre strutturale) tema degli arginamenti costituzionali alla espansione quantitativa del prelievo fiscale (e sulla connotazione “confiscatoria”, se non addirittura “espropriativa”, dell’imposizione che ecceda tali limitazioni). Per semplicità, si v., per tutti, G. FALSITTA, *L’imposta confiscatoria*, «Rivista di diritto tributario», 2008, II, p. 89 ss. ora (unitamente ad altri scritti sul medesimo argomento) anche in ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè Editore, Milano, 2008, p. 217 ss. Ci sia consentito, altresì, richiamare, quali lavori monografici pubblicati negli ultimi anni sul tema, D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell’imposta*, Il Mulino, Bologna, 2014; G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali*, cit.; nonché, per l’appunto, M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica*, cit.. Sul principio della capacità contributiva e sulla rilevanza di questo, nell’ottica della costruzione del limite dianzi indicato, v. ancora recentemente G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Giuffrè Editore, Milano, 2014; L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, Padova, 2014; *La nozione della capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee*, a cura di G. Gaffuri, Giuffrè Editore, Milano, 2016.

⁸ Trattasi di giurisprudenza non solo numericamente scarsa, ma pure univocamente coagulata intorno alla dichiarata intangibilità della discrezionalità legislativa nella fissazione quantitativa del prelievo. Con perspicacia, parla al riguardo di “*interpretatio abrogans*”. F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Cedam, Padova, 1993, p. 3 ss. e spec. p. 10. Per una rassegna della (in base a quanto detto, scarna e rinunciataria) giurisprudenza costituzionale nazionale, v. ancora G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi al prelievo fiscale*, Jovene, Napoli, 2011, p. 42 ss.; POGGIOLI M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Cedam, Padova, 2012, p. 120 ss.

mente coagularsi, per comodità di rappresentazione, intorno a due (per l'appunto, confliggenti ed irriducibili) “estremi” o “polarità” di pensiero.

V'è così, innanzitutto, la teoria cosiddetta “garantista” e “dominante” (o “maggioritaria”, in quanto più largamente seguita in dottrina), imperniata su una valorizzazione della portata insuperabilmente garantistica e tutelante del principio della capacità contributiva, oltre che sulla centralità della logica personalistica nella strutturazione del prelievo⁹.

Capacità contributiva dovrebbe intendersi, nell'ottica di tale impostazione, alla stregua di idoneità alla sopportazione del carico fiscale, ovvero – e ancor più precisamente – idoneità al pagamento dell'obbligazione pecuniaria tributaria (secondo un significato linguisticamente aderente all'equivalente testuale anglosassone di “*ability to pay*”).

La qual cosa imporrebbe alla discrezionalità del legislatore tributario un insuperabile vincolo nella selezione dei presupposti impositivi, questi ultimi dovendo necessariamente coincidere, in tale prospettiva, con fatti economici espressivi – in via immediata o indiretta – di una disponibilità di mezzi monetari (o agevolmente monetizzabili) presso il contribuente, in misura sufficiente all'assolvimento dell'obbligo tributario. Ciò sulla base dell'ovvia premessa – ribadiamo – che l'obbligazione tributaria ha carattere pecuniario e che la disponibilità monetaria rappresenta il più coerente e pregnante indicatore dell'idoneità del singolo al sostenimento dell'obbligazione tributaria¹⁰.

In assetto di totale contrapposizione a quella testé descritta, si colloca, invece, la teoria cd. “svalutativa”, o “nichilista”.

⁹ Nella corrente “garantista” di maggioranza (come sottolinea G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, «Rivista di diritto tributario», 2004, VII-VIII p. 893, nota 4), rientrano, tra gli altri, oltre allo stesso G. Falsitta, F. Moschetti, I. Manzoni, F. Gaffuri, E. De Mita, N. D'Amati, G. Marongiu, F. Batistoni Ferrara, R. Schiavolin, A. Fantozzi e G. Tinelli.

¹⁰ Sui connotati di siffatto requisito, comunemente noto come [requisito] della “spendibilità del presupposto”, rammentiamo i contributi scientifici, tra gli altri, di E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè Editore, Milano, 1961, p. 434 ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, p. 123 ss.; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè Editore, Milano, 1969, p. 35 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, p. 21 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, UTET, Torino, 2015, pp. 66-69; F. BATISTONI FERRARA, voce “Capacità contributiva”, «Enciclopedia del diritto, aggiornamento», Giuffrè Editore, Milano, III, 1999, p. 352 ss.; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio*, «Diritto e pratica tributaria», 1999, VI, p. 1773 ss.; E. DE MITA, *Politica e diritto dei tributi in Italia*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000, pp. 200-202; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Giuffrè Editore, Milano, 2007, p. 54 ss.; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2023, p. 34 ss.

Quest'ultima, invero, degrada ed appiattisce il principio della capacità contributiva in una mera proiezione del principio di uguaglianza, conseguentemente giungendo ad individuare nel divieto d'irragionevolezza l'unica limitazione capace d'opporsi all'espansione quantitativa dell'imposta¹¹.

Presupposto impositivo può essere – secondo quest'ultima prospettazione – qualsiasi circostanza misurabile secondo una logica economica, o addirittura, nella sua più completa estremizzazione, qualsiasi posizione di vantaggio (o “capacitazione”) detenuta dal singolo contribuente¹².

In questo senso, l'espressione “pienezza dei poteri distributivi” appare totalmente rappresentativa di una recessività della posizione singolare del contribuente, a scapito della esigenza di finanziamento della spesa pubblica. Allude, coerentemente, alla discrezionalità piena del legislatore tributario, il quale – secondo tale impostazione – ben potrebbe modellare il sistema impositivo in modo da ripartire e “scaricare” meccanicamente sulla platea dei contribuenti l'intera entità della spesa pubblica, che si assume alla stregua di elemento prefissato ed intangibile.

La qual cosa si traduce, a tutta evidenza, nella tollerabile presenza di imposte che, ancorché calibrate concordemente ad un oggettivo criterio economico, potrebbero legittimamente approdare ad esiti confiscatori od espropriativi in relazione alle disponibilità economiche del singolo contribuente.

¹¹ Quanto alle teorie “minoritarie” e “negazioniste” richiamate nel testo, può dirsi, in breve, che esse possono per comodità radunarsi anche sotto la comune denominazione di impostazioni “neo-svalutative”, giacché tutte rinverdiscono, spartendo i contenuti essenziali di tale operazione, una riduttiva e depotenziante lettura dell'art. 53 Cost., che trova il proprio, presunto iniziatore in A.D. Giannini. Rammenta al riguardo G. Falsitta (cfr. *Id.*, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, cit., 889 ss. e spec., nota 1) di come, all'alba dell'entrata in vigore della Carta, Giannini sostenesse (con ciò reiterando una tesi formalizzata ben prima della approvazione della Costituzione repubblicana) che il legislatore ordinario gode di un ambito di forte discrezionalità nella selezione dei presupposti, tale da consentirgli di elevare a fatto-indice anche situazioni non economicamente rilevanti. Avrebbero dipoi aderito a tale linea di pensiero “misoneista”, secondo il medesimo G. Falsitta, altri autorevoli studiosi, tra cui egli richiama – segnatamente – A. Berliri, G. Ingrosso, A. Fedele, P. Boria e F. Gallo.

¹² Il riferimento è, qui come nelle precedenti qualificazioni terminologiche, all'impostazione accolta in F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino, Bologna, 2011, p. 84, laddove il chiaro Autore pone preciso riferimento alle elaborazioni teoriche di A. Sen in punto di “capacità differenziate” dei singoli soggetti.

3. La proiezione del problema del “limite massimo” dell'imposizione tributaria nel prisma di una selettiva comparazione

L'interrogativo circa l'esistenza di un “limite massimo” all'imposizione tributaria individuale è consustanziale all'architettura complessiva di ogni sistema impositivo¹³ ed offre, di conseguenza, un ideale terreno di confronto per lo sviluppo di approfondimenti di stampo comparatistico¹⁴.

È vero, peraltro, che, ai fini di una rigorosa comparazione, dovrebbe procedersi, unitamente all'esame delle pronunce rese da giudici costituzionali appartenenti ad altri ordinamenti nazionali, anche ad un accurato ed analitico esame della tavola assiologica su cui ciascuna giurisprudenza nazionale asside e vivifica, onde verificarne gli scarti ed i

¹³ L'orizzontale pervasività di tale questione, comune alla generalità dei sistemi tributari nazionali, è rilevata in maniera nitidissima, per tutti, da G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, cit., p. 217 ss. e spec. pp. 254-273.

¹⁴ Segnaliamo qui come il tema del divieto costituzionale di tassazione confiscatoria sia stato oggetto di un importante studio comparatistico nel 1990, in occasione del XIII^o Congresso Internazionale di Diritto comparato, tenutosi in quell'anno in Montreal (Canada). Tra i vari temi sottoposti all'esame della comunità scientifica in quel simposio, invero, figurava quello della “*Tutela legale e costituzionale nei confronti dell'imposizione confiscatoria*” (lett. “*Constitutional and legal protection against confiscatory taxation*”). Le relazioni presentate dai vari esperti nazionali non ci risultano raccolte in un'unica pubblicazione. Alcune di esse, confluite in riviste scientifiche o pubblicazioni collettanee, sono state da noi rintracciate, al fine di sottoporle all'attenzione del Lettore. Si tratta delle seguenti: V. UCKMAR, *Constitutional and legal protection against confiscatory taxation*, in *Rapports Nationaux Italiens au XIII^e Congrès International de Droit Comparé*, Milano, 1990, pp. 539-544; BREWER, A.R. CARÍAS, *Les protections constitutionnelles et legales contre les impositions confiscatoires*, in *Etudes de Droit public comparé*, a cura di Brewer, A. R. Carias, Bruylant, Bruxelles, 2001; J. J. DARBY, *Confiscatory taxation*, «The American Journal of Comparative Law», 1990, Supplement I, pp. 545-555.; P. M. GAUDEMET, *Les protections constitutionnelles ed légales contre les impositions confiscatoires*, «Revue Internationale de droit comparé», 1990, II, pp. 805-813; B. W. HARVEY, *Constitutional and legal protection against confiscatory tax – the Uk position*, «Holdsworth Law Review», 1988, II, p. 146 ss. Ulteriori, importanti contributi sul fronte della comparazione, ancorché non relativi al congresso citato, sono rintracciabili in M. BOURGEOIS, *Constitutional framework of the different types of income*, in *The concept of tax : Atti del congresso della European Association of Tax Law Professors tenuto in Napoli il 27-29 maggio 2005*, a cura di B. Peeters, IBFD, Amsterdam, 2005, p. 79 ss.; N. MATSSON, *Taxes and confiscation, Some remarks on the constitutionality of Swedish Tax Laws*, «Scandinavian Law Review», 1988, II, pp. 171-196. A livello nazionale, segnaliamo ancora l'assai autorevole indagine storica e comparatistica sul piano dell'imposizione confiscatoria svolta da G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, cit., p. 217 ss. Più recentemente, v. M. BARASSI, *La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini, G. Melis, Cedam, Padova, 2014, p. 173 ss.

disallineamenti rispetto all'architettura della Costituzione della Repubblica.

Una tale profondità d'analisi non è tuttavia praticabile, in questa sede, richiedendo ben altri tempi e spazi.

Ciò non ci impedisce, in ogni caso, di dar corso comunque ad una qualche, ragionevolmente significativa comparazione.

Si tratta, segnatamente di concentrare l'attenzione non già su un panorama totalmente indeterminato, ma, in modo consapevolmente selettivo, su contesti nazionali identificabili come particolarmente prossimi (ed omologabili) rispetto al nostro, ovverosia a Francia, Germania e Spagna.

A tanto ci apprestiamo, non solo per ragioni di opportunità e di comodità espositiva (già essendoci *aliunde* occupati di un'analoga indagine)¹⁵.

Ma pure perché convinti, in ogni caso, che anche un'analisi così ristretta quanto alla base di raffronto possa comunque risultare significativa e foriera di spunti argomentativi e suggerimenti ermeneutici.

Invero, vanno adeguatamente valorizzate quelle comunanze di radici storiche e di contesto europeo di riferimento che consentono di mantenere – per il tema che ci occupa – l'assetto costituzionale tedesco, francese e spagnolo (pur con vari distinguo cui accenneremo) su un piano di stretta contiguità a quello italiano, con ciò facendo quanto meno intravedere in quali termini lo scrutinio dei primi possa apparire fecondo e produttivo anche ai fini del secondo.

È indiscutibile, innanzitutto, che la comune appartenenza all'esperienza costituzionale europea garantisca una minima cifra di omogeneità¹⁶. A ciò s'aggiunge, in chiave questa volta retrospettica, che i diversi

¹⁵ Cfr. M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica*, cit., p. 145 ss.; ID., *Ancora qualche annotazione sulla sentenza n. 662/2012 del "Conseil Constitutionnel" e sull'insostenibile "graveur" dell'imposta confiscatoria*, « Rivista di diritto tributario », 2013, VI, p. 171 ss.; ID., *L'imposizione confiscatoria, tra valutazione astratta e misurazione concreta: alcune riflessioni in prospettiva dialogica*, « Rivista di diritto tributario », 2014, II, p. 193 ss.

¹⁶ Il pensiero corre immediatamente all'art. 6 del Trattato UE nella nuova formulazione *post* Lisbona, laddove valorizza l'esistenza di una comune radice costituzionale degli Stati membri riconoscendo, nel terzo comma, che *"I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali"*. Rammentiamo, al riguardo, come, a giudizio della più autorevole dottrina, non difettino ragioni che fanno concludere per la sussunzione anche dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva (eppertanto, loro tramite, anche dei limiti al prelievo "intrinseci" alla giustizia fiscale) nel novero dei principi generali

assetto costituzionali disvelano, con inevitabili, ma non decisive differenze, una radice genetica condivisa, innestandosi sul denso e comune sottofondo continentale delle tradizioni culturali giusnaturalistiche ed illuministiche.

Basti pensare, per convincersene in modo decisivo, alla formalizzazione del principio di capacità contributiva avvenuta con l'art. 53 Cost.

Quest'ultima riprende il testimone e l'eredità storica dell'omologa disposizione Albertina che impegnava *"tutti i regnicoli"* a contribuire indistintamente, *"nella proporzione dei loro averi"*, ai carichi dello Stato; la quale (disposizione albertina) a sua volta, affonda le proprie radici nell'art. 13 della Dichiarazione francese dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, a mente del quale *"Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés"* (ovvero: *"per il mantenimento della forza pubblica e per le spese d'amministrazione una contribuzione comune è indispensabile. Essa deve essere egualmente ripartita tra tutti i cittadini in ragione dei loro averi"*)¹⁷.

del diritto dell'Unione europea, e dunque per una loro collocazione gerarchica rivestita dei tratti della *primauté* comunitaria. Alludiamo, al riguardo, alle profonde e convincenti argomentazioni proposte da G. FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, «Rivista di diritto tributario», 2011, V, p. 519 ss., ove è confutata e respinta, siccome superata, la tesi che, nel rapporto tra ordinamento interno e fonti comunitarie, sistematizzerebbe il principio di capacità contributiva alla stregua di un "controlimite" nazionale. In relazione alla teoria dei "controlimiti" e alla sua incidenza sul campo del diritto tributario, si veda per tutti F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, «Rassegna tributaria», 2006, II, p. 410 ss.; ID., *Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributari*, «Diritto e pratica tributaria», VI, 2006, p. 1137 ss.

¹⁷ Lumeggia con grande chiarezza la discendenza duplice, illuministica francese e giusnaturalistica anglosassone, del principio di capacità contributiva G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, cit., p. 217 ss. e spec. pp. 224-227; ID., *Le origini storiche dei principi di giustizia tributaria (uguaglianza e capacità contributiva) codificati negli artt. 24 e 25 dello Statuto Albertino*, «Neotera», 2012, I, p. 25 ss.; ID., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Giuffrè Editore, Milano, 2014, p. 36 ss. L'A. reputa in termini più ampi che tutte le costituzioni di Stati europei dell'ottocento nascano da quel duplice tronco ideologico e culturale e per dimostrarlo richiama, in relazione all'art. 53 Cost., oltre al testo dell'art. 13 della Dichiarazione francese del 1789 (a cui egli fa corrispondere il primo, solenne ingresso del principio di capacità contributiva in un documento costituzionale dello Stato moderno), anche la prima delle quattro massime elaborate nel 1776 da Adam Smith nel trattato su *"La ricchezza delle nazioni"*, il cui

4. La giurisprudenza costituzionale francese e l'ivi affermata esistenza di un limite massimo alla espansione del prelievo fiscale. In particolare: la sentenza n. 662/2012 del *Conseil Constitutionnel*

Diamo dunque avvio, con le precisazioni e i limiti anzidetti, all'esame della giurisprudenza costituzionale continentale *in subiecta materia*, partendo proprio dall'esperienza francese.

È a tale ambito nazionale che s'ascrive, del resto, quello che ci risulta essere il più recente tra i significativi (ai fini che interessano) pronunciamenti di un organo giurisdizionale europeo omologo della nostra Corte costituzionale.

Stiamo parlando, per la precisione, della sentenza 29 dicembre 2012, n. 662 del *Conseil Constitutionnel*¹⁸.

Il lungo sviluppo testuale della sentenza interseca – per la verità – una pluralità di temi strutturali del diritto tributario costituzionale.

Vi si affrontano, tanto per fare alcuni esempi, profili attinenti ai principi giuridici della uguaglianza, della tutela della famiglia, della certezza giuridica, della irretroattività delle disposizioni tributarie e della progressività del prelievo, di cui nulla diremo in appresso¹⁹, viceversa concen-

incipit è il seguente: “*I sudditi di ogni Stato dovrebbero contribuire a mantenere il governo nella misura più proporzionale possibile alle loro rispettive abilità*”.

¹⁸ Consiglio costituzionale della Repubblica francese, decisione sul controllo di legittimità costituzionale (DC) 29 dicembre 2012, n. 662, pubblicata (nella versione integralmente tradotta) in «Rivista di diritto tributario», 2013, VI, p. 137 ss., con nota di M. POGGIOLI, *Ancora qualche annotazione sulla sentenza 662/2012 del Conseil Constitutionnel e sull'insostenibile gravore dell'imposta confiscatoria*. La medesima sentenza, peraltro, ha ricevuto varie annotazioni e commenti. Limitandoci, qui, ai lavori apparsi sulle riviste italiane, richiamiamo, tra gli altri, F. HERVOUET, *L'imposition à 75% entre rupture de l'égalité devant les charges publiques et caractère confiscatoire*, in «Giurisprudenza delle imposte», 2013, II, p. 19 ss.; A. TURCHI, *Nota in tema di Francia e di contributo di solidarietà*, «Giurisprudenza italiana», 2013, IV, p. 972 ss.; nonché G. BERGONZINI, *I limiti massimi o confiscatori della imposizione reddituale e patrimoniale nella sentenza n. 2012/662 del 29 dicembre 2012 del Conseil constitutionnel e nelle pronunzie di altre Corti costituzionali*, «Rivista di diritto tributario», 2013, I, p. 3 ss.

¹⁹ Va qui rammentato come la sentenza sopra richiamata sia stata resa dalla Corte francese in esito alla presentazione di “*saisine*” parlamentari e quindi in sede di valutazione della costituzionalità preventiva del *Projet de Loi de Finance pour 2013*. La “*saisine*” è invero un peculiare strumento di azionamento del giudizio di costituzionalità, introdotto nell'ordinamento francese con la *loi constitutionnelle* 74-904 del 29 ottobre 1974; suo tramite, sessanta deputati o sessanta senatori dell'opposizione hanno facoltà di sollevare ricorso di legittimità costituzionale presso il *Conseil Constitutionnel* contro una legge votata dal Parlamento. Le caratteristiche fondamentali dell'istituto sono tratteggiate, ad esempio, in

trando l'attenzione su quelle sole parti del dictum in cui è affrontato il tema del "limite massimo", che ci preme analizzare.

Ciò che dunque interessa, in quest'ottica, è come venga in tale sentenza affermata (ma meglio sarebbe dire, ribadita)²⁰ la pacifica rilevabilità, in sede di giudizio di costituzionalità, del superamento del limite di confiscatorietà del prelievo, sulla scorta del principio di eguaglianza tributaria e di capacità contributiva innervato nell'art. 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, tutt'oggi incorporata nella Costituzione francese, giusta il rimando materiale ad esso contenuto nel Preambolo alla Carta in vigore²¹.

G. CARCASSONNE, *La saisine parlementaire*, in *La giustizia costituzionale ed i suoi utenti: atti del convegno internazionale in onore del Prof. Valerio Onida, organizzato dalla Fondazione Adriano Olivetti e dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Milano il 15 aprile 2005*, a cura di P. Pasquino-B. Randazzo, Giuffrè Editore, Milano, 2005, p. 43 ss.

²⁰ Non è la prima volta che la Corte costituzionale di Francia perviene all'applicazione, riconoscendone la derivazione dall'art. 13 della Dichiarazione del 1789, del (principio del) divieto di prelievo confiscatorio. Per una ricostruzione della giurisprudenza costituzionale conforme (con ampi riferimenti anche alle posizioni dei Tribunali di merito e della *Cour de Cassation*), vedansi tra gli altri D. LARBRE, *Le caractère confiscatoire de l'impôt*, «Revue de droit fiscal», 2012, XXI, p. 14 ss.; K. SID AHMED, *Droit fondamentaux du contribuable et procédures fiscales*, L'Harmattan, Paris, I, 2008, p. 304 ss. Un ampio richiamo alle sentenze del *Conseil Constitutionnel* sul tema viene effettuato nel *Dossier documentaire* ufficiale, pubblicato sul sito internet istituzionale della Corte francese unitamente al testo della sentenza in esame.

²¹ La *Déclaration* del 1789 forma invero l'oggetto di esplicito rinvio ad opera della vigente *Costituzione della V Repubblica francese*, approvata nel 1958, nel cui Preambolo leggesi che "il popolo francese proclama solennemente la sua fedeltà ai Diritti dell'uomo e ai principi della sovranità popolare quali sono stati definiti con la Dichiarazione del 1789, confermata ed integrata dal Preambolo della Costituzione del 1946". Tanto è bastato perché la Corte costituzionale di Francia riconoscesse la *Dichiarazione* come parte integrante del cd. "blocco di costituzionalità" e ne apprezzasse il contenuto alla stregua di parametro di valutazione della conformità costituzionale delle leggi. Sul punto, v. ad esempio B. MATHIEU, M. VERPEAUX, *Contentieux constitutionnel des droits fondamentaux*, Lefebvre Dalloz, Paris, 2002, 267 ss.; P. G. LUCIFREDI, P. COSTANZO, *Appunti di diritto costituzionale comparato: il sistema francese*, Giuffrè Editore, Milano, 2004, p. 21 ss. Per un primo, succinto esame del contenuto del principio di uguaglianza innanzi ai carichi impositivi, siccome incardinato nell'art. 13 della *Déclaration*, e di come esso vivifichi oggi in seno alla giurisprudenza del *Conseil Constitutionnel*, si veda, sempre senza alcuna pretesa di esaustività, O. FOUQUET, *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, «Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel (Dossier "Le Conseil constitutionnel et l'impôt")», 2011; L. PHILIP, *Le contrôle de la constitutionnalité des lois fiscales en France*, «Revue Française de Finances Publiques», 1999, LXVIII, p. 159 ss.; ID., *Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale*, «Droit fiscal», 1990, XX, p. 464 ss.; M. BAZEX, "Article 13 - Commentaire", in *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, a cura di G. Conac, M. Debene, G. Teboul, Economica, Paris, 1993, p. 273 ss.

La presa di posizione francese è netta e precisa, nel senso di connotare alla stregua di incostituzionale ogni situazione in cui il prelievo complessivo superi un determinato limite quantitativo massimo (sulla cui modalità di individuazione torneremo tra poco). Si tratta di una posizione importante, giacché, *mutatis mutandis* e riportata la discussione nella prospettiva del nostro (per gli aspetti sopra richiamati, omologo) diritto costituzionale domestico, offre un prezioso termine di raffronto.

I giudici francesi – ripetiamo – assumendo a piattaforma del proprio giudizio (l'art. 13 della Dichiarazione dei diritti del 1789, eppertanto) quella medesima, storica disposizione a cui l'art. 25 dello Statuto albertino, dapprima, e l'art. 53 della attuale Carta fondamentale, dipoi, hanno tratto la propria ispirazione e linfa generatrice, ne distillano la chiarissima esistenza del limite massimo alla imposizione tributaria.

Si materializza in maniera lampante, cioè, l'idea secondo cui il principio della uguaglianza tributaria e della capacità contributiva incapsulano un divieto di imposizione eccessiva; che il giudizio di legittimità costituzionale può ben (*rectius*: deve) incidere sulla degenerazione confiscatoria del prelievo e che la discrezionalità del legislatore ordinario incontra un limite quantitativo ben preciso, da misurare sulla singola posizione soggettiva del contribuente²².

A dirla tutta, nel procedere in tale direzione, il *Conseil Constitutionnel* suggerisce ulteriori, importanti spunti, su cui ci sembra importante riflettere. In altre parole, non si limita a inferire dall'art. 13 cit. un generale divieto di imposizione eccessiva (o, se si preferisce, di confisca fiscale). Pure, lascia intravedere alcune importanti indicazioni metodologiche, che attengono al “modo d'essere” del limite in questione e alle modalità della sua rilevazione in concreto (e su cui – per l'appunto – ci sembra importante concentrare, qui di seguito, l'attenzione).

4.1 La costruzione del giudizio di eccessività del prelievo come misurazione “redditocentrica”

Innanzitutto, appare in modo piuttosto nitido come, nella prospettiva dei giudici francesi, la valutazione quantitativa del prelievo fiscale (e, quindi, anche l'apprezzamento degli arginamenti quantitativi rispetto alla sua eccessiva gravità) si proietta(n) lungo la dimensione redditua-

²² Sulla centralità della “persona” nel sistema della Carta fondamentale, imperniata (anche nella strutturazione del principio della capacità contributiva) sulla “doppia tavola” dei diritti inviolabili e dei doveri inderogabili, v. *supra*, *sub* nt. 6.

le. E' confermato, cioè, che il giudizio di eccessività del prelievo assume, come dimensione economica di riferimento, espressiva della idoneità di contribuzione del singolo contribuente, il reddito personale²³.

Va però, a parer nostro, sgombrato il campo dal facile equivoco che il suddetto limite della confisca torietà sia rintracciabile, secondo i giudici francesi, nella soglia percentuale del 75 per cento *tout court*, dimodoché ogni prelievo capace di superare complessivamente tale quota di reddito complessivo individuale sarebbe di per sé stesso contrario a Costituzione. Le conclusioni dei giudici francesi ci paiono molto più articolate, su tale versante, e financo più sofisticate concettualmente.

In effetti, la misurazione del grado di incidenza del prelievo non avviene a consuntivo, apprezzando in termini assoluti l'incidenza fiscale rispetto alla base reddituale complessiva. Ma assume a riferimento la misura marginale del prelievo medesimo e quindi procede secondo un criterio di "relatività". Dimodoché, la soglia della confisca fiscale non viene cristallizzata in un'aliquota unitaria ed assoluta (come accadrebbe se, ad esempio, si dicesse che il limite di confiscatorietà è del 75 per cento del reddito e che ogni situazione in cui il contribuente versa più del 75 per cento del proprio reddito è incostituzionale), bensì è apprezzata con metodo puntuale, attraverso una valutazione della progressione marginale del prelievo rispetto all'incremento unitario di reddito.

Ciò apre lo spazio alla configurazione di soglie di confiscatorietà a dimensione variabile; ossia, particolarmente basse in corrispondenza di livelli reddituali bassi, e via via più elevate al crescere della base reddituale medesima, secondo un "modo d'essere" complessivo che ci sembra perfettamente aderente al concetto di capacità contributiva. Detto con maggior chiarezza, appare perfettamente logico e coerente che, in corrispondenza di situazioni individuali caratterizzate dalla disponibilità di redditi modesti, anche un'aliquota di prelievo assai modesta risulti confiscatoria; e che, di converso, in corrispondenza di redditi elevati, la soglia risulti percentualmente ben più significativa.

Questo ci pare, in sintesi, il dato che si può ritrarre dalla sentenza e che consente di superare alcune apparenti contraddizioni, emergenti ad una prima lettura. Invero, lo stile breviloquente, assertivo o laconico di alcuni passaggi argomentativi della sentenza e la facile tentazione per il

²³ Sull'importante profilo del "reddito" come strumento concettuale di misurazione della sostenibilità del prelievo fiscale (e dunque della idoneità soggettiva alla sopportazione del carico contributivo), sia consentito di rinviare alle diffuse riflessioni in M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica*, cit., p. 37 ss., ove ulteriori richiami bibliografici.

lettore di appiattirne l'esame limitandolo all'indicazione di un'aliquota d'imposta, può trarre in inganno.

Al fine di rendere con maggior chiarezza il concetto, torniamo per un attimo a quanto si legge nella sentenza in questione²⁴.

Ricordiamo così, a titolo d'esempio, che la Corte francese vi qualifica come confiscatorio, in relazione ai trattamenti pensionistici a prestazioni definite (art. 9 della *loi de finances 2013*), un prelevamento fiscale pari (al margine) al 75,04% (così, ai parr. 12-22 della sentenza); che, sulla scorta del medesimo principio giuridico, ha poi censurato, siccome eccessivo, il prelievo sui redditi da *stock options* e da attribuzione di azione gratuite (art. 11 della legge finanziaria), riconoscendo in tal caso che già una tassazione cumulata pari al 68,2% del reddito facesse "*peser sur les contribuables une charge excessive au regard de cette faculté contributive*" (cfr. parr. 75-85 della sentenza); e che, infine, ha censurato l'eccesso di prelievo gravante sulle rendite pagate da buoni o titoli "anonimi" (nel senso che garantiscono ai rispettivi intestatari di non essere individuati dal Fisco), considerando rispetto ad essi eccessiva l'aliquota del 90,5% (così come risultante dalle modifiche della legge finanziaria), ma confermando indirettamente il trattamento fiscale preesistente, che prevede una tassazione complessiva pari al 75,5% del provento (cfr. parr. 36-52 della sentenza).

L'oscillazione nella percentuale di riferimento nella identificazione di una soglia di prelevamento eccessivo o confiscatorio materializza, quindi, uno iato tutt'altro che irrilevante. In un caso, è bastevole il 68,2% a generare un prelievo eccessivo; in un altro, occorre superare il 75%; in un terzo, ancora, il 75% è assunto come una percentuale di prelievo tollerabile. Ce n'è abbastanza per sentirsi confusi, almeno ad un primo, rapido esame²⁵. Ma la contraddizione così tratteggiata non realizza, necessariamente, un'aporia insanabile ed è tutto meno che figlia di pressappochismo. Per avvedersene, occorre partire dalla circostanza che le aliquote di cui discutiamo rappresentano, come già segnalato, soglie percentuali individuate al margine, secondo un assetto di relatività in funzione del livello puntuale del reddito di riferimento.

Invero, il tasso minimo del 68,2% sui redditi da assegnazioni azionarie gratuite e da *stock options* (come si legge al par. 81 della sentenza) viene

²⁴ I contenuti a cui ci riferiamo sono ricapitolati – come detto – in G. BERGONZINI, *I limiti massimi*, cit., p. 3 ss. e spec. pp. 3-17.

²⁵ L'aspetto in esame è ben colto, tra i vari commentatori francesi, da D. GUTMAN, *L'impôt confiscatoire au sens de la décision du Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012*, «Option Finance», 14.01.2013.

raggiunto allorché i redditi imponibili di altra natura maturati in capo all'ipotetico contribuente di riferimento superino i 150.000 euro; la percentuale del 75,04% sui redditi pensionistici, di cui dicevamo sopra, viene raggiunta in corrispondenza di pensioni mensili che superano i 24.000 euro, e che dunque proiettano una redditività annuale almeno di 288.000 euro; la percentuale del 75,5%, confermata sui proventi dei titoli o buoni anonimi, riguarda situazioni in cui il contribuente si sottrae, unitamente alle informazioni relative al suo livello di reddito, alla sfera di conoscenza della Amministrazione finanziaria.

Dunque, la divaricazione numerica tra le diverse aliquote interessate dal giudizio di costituzionalità mostra, attraverso le considerazioni che abbiamo abbozzato, importanti margini di ricomposizione. E ci consente, per questa via, di confermare le prime supposizioni. Nella prospettiva della Corte costituzionale francese, insomma, la soglia di (incostituzionale) confiscatorietà è configurata secondo un assetto variabile, che concede al legislatore uno spazio di manovra crescente, al crescere del reddito individuale di riferimento; un assetto, cioè, che prevede una soglia percentuale di sopportazione del carico fiscale che s'incrementa, all'aumentare dell'indice di ricchezza (reddito) di riferimento²⁶.

4.2 La riconosciuta possibilità per il Giudice delle leggi sia di rilevare, in sede di giudizio di costituzionalità, l'esito confiscatorio generato dalla sovrapposizione di più tributi, sia di espungere dal sistema normativo, nel medesimo frangente, una disposizione sostanziale diversa da (ma appartenente al medesimo contesto applicativo di) quella sottoposta a vaglio

È ben noto come uno dei limiti più significativamente penalizzanti per la tutela costituzionale avverso la fiscalità confiscatoria venga individuato nella struttura stessa del giudizio di conformità a Costituzione, che

²⁶ Il lettore avrà già rilevato come il tema sul cui sfondo si proiettano le riflessioni operate nel testo è quello – per l'esattezza – della progressività del prelievo. Su tale versante di riflessione, evidentemente collegato (come la stessa sentenza in esame dimostra) a quello del prelievo confiscatorio, rammentiamo i recenti contributi di R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema tributario*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di C. Berliri, L. Perrone, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006; ID., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività: relazione al Convegno: "Flat tax: quale futuro per la progressività del sistema tributario?"*, *Castellanza 19 maggio 2006*, «Rivista di diritto tributario», 2006, IV, p. 291 ss.; L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, Dike Giuridica, Roma, 2013.

sottopone a scrutinio un'isolata ed analitica disposizione di legge, e non già l'intero funzionamento del sistema fiscale²⁷.

Colpisce ancora una volta in positivo, proprio sulla scorta delle premesse di cui sopra, la modalità di giudizio e di apprezzamento messa in campo dalla *Conseil Constitutionnel*. Nel valutare il “*caractère confiscatoire*” del prelievo, infatti, il Giudice delle leggi francesi non si ferma a valutare la conformità costituzionale del singolo frammento legislativo, isolatamente inteso. Si adopera, invece, al fine di collocarlo nel contesto applicativo di riferimento e a valutare le *consequenze complessive* derivanti dalla singola novella devoluta alla sua attenzione. E' chiaro nei vari passaggi della sentenza, infatti, come il *vulnus* al divieto costituzionale di imposizione confiscatoria possa attribuirsi ad una singola imposta, bastevole da sé sola a travalicare le soglie di sopportabilità individuale del tributo; ma possa, anche, materializzarsi come conseguenza del coacervo delle obbligazioni tributarie ipoteticamente gravanti sul contribuente (ivi comprendendovi – aspetto sul quale occorrerebbe senz'altro riflettere ancora – pure i contributi previdenziali obbligatori), tutte singolarmente tollerabili, ma la cui sovrapposizione conduce a quelle intollerabili incidenze percentuali “al margine” di cui abbiamo riferito sopra. In breve: la somma di tanti tributi non confiscatori può generare un prelievo fiscale complessivamente confiscatorio.

Quest'ottica allargata e “grandangolare”, capace di superare l'angusto particolarismo del singolo ingranaggio, proiettandone i relativi effetti all'interno della (complessiva) macchina impositiva, segna un importante punto a favore della Consulta francese.

Il modello d'apprezzamento adoperato (suggestivamente denominato, da taluni giuristi d'oltralpe, “*mille-feuille*”)²⁸ dimostra, ancora una volta in positivo, il grado di effettività delle tutele costituzionali francesi su questo versante, e ad esso auspichiamo che anche la Consulta possa, in qualche modo, ispirarsi, in futuro.

Immaginiamo, del resto, che la logica sottostante risulti limpida a tutti: l'inasprimento di un singolo tributo può, di per sé stesso esaminato, risultare lontano dalle soglie della imposizione “strozzante”; ma, consi-

²⁷ Sia consentito di rimandare, in ordine ai limiti denunciati nel testo, a M. POGGIOLI, *Indicatori*, cit., 116 ss.

²⁸ Impiega descrittivamente tale espressione metaforica (lett. “millefoglie”), F. PEZET, *Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises*, «Revue de Droit Fiscal», 2013, XXII, p. 25 ss., spec. p. 32, *sub* nota 62, laddove richiama testualmente anche il contributo di O. FOUQUET, *L'impôt confiscatoire est progressif*, FR Lefebvre 3/20.

derato unitariamente agli altri prelievi che gravano sulle medesime fattispecie, quello stesso aggravamento d'imposta potrà ben materializzare, sul singolo contribuente, uno sfondamento del limite di confiscatorietà, assorbendo (ripetiamo: insieme agli altri tributi) un'eccessiva ed intollerabile percentuale del reddito individuale. Proprio in questa elementare, ma decisiva prospettiva *d'insieme*, l'approdo francese rappresenta un importante insegnamento di metodo nel quadro del giudizio di conformità a costituzione delle leggi tributarie.

Ma non basta. V'è, infatti, un altro aspetto, sempre collegato a questo approccio "*mille-feuille*", che emerge prepotentemente dalla sentenza e che colpisce. Stiamo parlando della possibilità che la pronuncia di incostituzionalità investa – si badi bene – non già la disposizione fiscale deferita, ma, sulla scorta degli effetti indotti da quest'ultima, una diversa disposizione di legge, già esistente ed applicata. Stiamo parlando, tanto per esemplificare, della possibilità che il giudice delle leggi, nel soppesare la conformità a Costituzione della disposizione tributaria "a", di nuova introduzione, ne valuti gli effetti quantitativi sul prelievo generati a livello complessivo, attraverso la sovrapposizione applicativa ipotizzabile con le disposizioni "b", "c" e "d", decretando, in esito a tal giudizio, l'incostituzionalità della disposizione "c".

È quanto accade, nella sentenza in esame, in relazione ai regimi pensionistici a prestazioni definite ("*regimes de retraite à prestations définies*"). L'introduzione ai fini della imposta sul reddito personale della nuova aliquota massima del 45 per cento, per i redditi superiori a 150.000 euro, induce, cumulandosi con le altre forme di imposizione applicabili, un prelievo complessivo sui redditi pensionistici superiori a 24.000 euro al mese, ad una aliquota marginale di poco superiore al 75 per cento (75,04% per l'anno d'imposta 2012; 75,34 per l'anno 2013). Detta marginalità viene giudicata eccessiva e il ripristino del livello di tollerabilità del prelievo avviene, nel caso di specie, mediante l'espunzione (*mercé* la sua declaratoria di incostituzionalità) non della disposizione sottomessa a scrutinio (l'art. 3 della legge finanziaria francese per il 2013), ma di altra disposizione, appartenente al medesimo contesto applicativo (nel caso di specie, rappresentata dall'articolo L. 137-11-1 del codice della previdenza sociale, laddove prevedeva, al superamento di una certa, elevata soglia reddituale, l'applicazione di un contributo percentualmente più elevato rispetto agli altri).

Si tratta di uno schema di giudizio comunemente denominato, in ossequio al frangente della sua prima formulazione da parte della Corte

costituzionale di Francia, “*néo-calédonienne*”²⁹, il quale ammette che “*la conformità a costituzione di una legge già promulgata può essere verificata in occasione dell’esame delle disposizioni legislative che la modificano, la completano o ne influenzano la sfera applicativa*”³⁰. L’elasticità che tale approccio è in grado di iniettare negli schemi di funzionamento del giudizio di costituzionalità segna un ulteriore, mirabile punto a favore della effettività della tutela costituzionale nei confronti dell’imposizione confiscatoria, almeno per quanto riguarda l’ordinamento giuridico francese.

4.3 Il cd. “*plafonnement*” come valvola di autolimitazione della pressione fiscale reddituale e patrimoniale sul singolo contribuente

In un preciso passaggio della sentenza (segnatamente, nei parr. 86-97), il giudice costituzionale di Francia si cimenta, infine, con la “*impôt de solidarité sur la fortune*” (ISF) e con le modifiche a questa apportate dall’art. 13 della legge finanziaria francese per il 2013. Di tale forma di prelievo non par decisivo richiamare i tratti strutturali, se non per ricordare che – come ribadito al par. 86 della sentenza – trattasi d’imposta squisitamente patrimoniale, forgiata per sottoporre a tassazione determinate tipologie di cespiti. In specie, vengono sottoposte a tassazione le frazioni di patrimonio (appartenente alle tipologie specificamente indicate *ex lege*) superiori a 0,8 milioni, 1,3 milioni, 5 milioni e 10 milioni di euro, con tassi d’imposta, rispettivamente, dello 0,5%, 0,7 %, 1%, 1,25% e 1,50%.

Nel rispondere alla censura di confiscatorietà dei redditi di capitale, su cui ipoteticamente convergerebbero, con effetto di totale assorbimento, l’inasprita imposizione patrimoniale (l’ISF sul valore delle attività finanziarie detenute dal contribuente) e una pure innalzata imposta reddituale (sottoforma di prelievo sui rendimenti generati), il *Conseil* svolge argomentazioni di grande rilievo, che meritano menzione e che conducono, di pari passo, alla conferma della conformità costituzionale della novella.

²⁹ L’inaugurazione di tale modalità di giudizio risale al 1985, allorquando il *Conseil constitutionnel* enunciò il principio secondo cui “*la régularité au regard de la Constitution des termes d’une loi promulguée peut être utilement contestée à l’occasion de l’examen de dispositions législatives qui la modifient, la complètent ou affectent son domaine*”. Codesta giurisprudenza è tradizionalmente identificata, tra gli studiosi, alla stregua di “*néo-calédonienne*”. E ciò a motivo della legge in occasione della quale si ebbe la prima pronuncia di tal genere (*décision n° 85-187 DC*, depositata – per l’appunto – il 25 gennaio 1985, in relazione alla “*Loi relative à l’état d’urgence en Nouvelle-Calédonie et dépendances*”).

³⁰ Così, letteralmente, al par. 20 della sentenza in esame.

Considera, in primo luogo, che “*l'imposta di solidarietà sulla ricchezza non figura tra le imposte sul reddito; che, istituendo una simile imposta, il legislatore ha inteso colpire la capacità contributiva conferita dal possesso di un insieme di beni e di diritti; che la presa in considerazione di questa capacità contributiva non implica né che i soli beni produttivi di reddito entrino nella base imponibile della imposta sulla ricchezza, né che detta imposta non debba essere assolta che a mezzo di redditi generati dai beni imponibili*” (così, al par. 90).

Il tema toccato è quello, assai pregnante sul piano, della cd. “spendibilità” del presupposto, nel senso della necessità, ai fini del rispetto del principio di capacità contributiva, che il fatto economico elevato dal legislatore a presupposto, in quanto indicatore di forza contributiva, incapsuli e sottenda la disponibilità di risorse monetarie (o rapidamente convertibili in denaro) necessarie a garantire il pagamento stesso dell'imposta³¹.

Il profilo problematico di cui tale tematica si riveste, allorquando la si proietta sulla categoria dell'imposizione sul patrimonio, viene tradizionalmente risolto mediante l'attrazione dell'imposta patrimoniale nell'orbita della tassazione del reddito, la prima rappresentando, in quest'ottica, una mera proiezione e specificazione della seconda. In altri termini, si giunge a supporre che la sottoposizione a tassazione del patrimonio significhi, indirettamente, assoggettamento a prelievo del reddito suo tramite (tramite il patrimonio, cioè) producibile nell'arco temporale considerato.

Se si assume a base di ragionamento la ricostruzione testé avanzata, le argomentazioni della Corte francese possono suonare, di primo acchito, come una stonatura.

Il ribadire che l'ISF non appartiene al novero dell'imposizione sul reddito; che il presupposto di tale tributo possa ben comprendere anche *asset* improduttivi di reddito; l'affermare, per di più, che l'imposta patrimoniale non deve necessariamente assolversi coi redditi generati dai cespiti tassati; sono tutti elementi che paiono segnalare, se non ancora una netta cesura, almeno un apparente allontanamento della posizione del *Conseil constitutionnel* rispetto al principio della spendibilità del presupposto e alla richiamata idea secondo cui l'imposizione patrimoniale rappresenti un'articolazione o specificazione di quella reddituale.

Lo scollamento, tuttavia, è solo apparente e viene ricomposto immediatamente dopo, nei passaggi logici compiuti dai giudici francesi, che dimostrano ancora una volta di aver ben presente il principio della capacità

³¹ Per alcuni fondamentali contributi scientifici, al riguardo, si veda *supra*, *sub nt.* 10.

contributiva e la sacralità della idoneità soggettiva “redditocentrica” alla contribuzione.

Essi, infatti, bensì ammettono la possibilità che il pagamento dell'imposta patrimoniale avvenga anche con risorse diverse da quelle generate dai cespiti tassati (questi ultimi potendo essere, al limite, anche improduttivi di reddito), ma lo ammettono sempre e comunque all'interno di un sistema fiscale che tutela in partenza il limite della sopportabilità del prelievo, calibrando l'imposta patrimoniale in modo che non eroda, unitamente all'imposta reddituale, una quota eccessiva del reddito disponibile al contribuente (tralasciando in caso contrario il prelievo in vera e propria confisca, in spregio all'art. 13 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789).

Tanto è possibile, rilevano i giudici costituzionali francesi, grazie all'avvenuta introduzione da parte del legislatore, in seno all'ordinamento tributario, di una particolarissima disposizione di autolimitazione; una sorta di “valvola di sicurezza”, insomma, che identifica in funzione del reddito del contribuente un limite superiore (“*plafonnement*”) al prelievo reddituale e patrimoniale (dell'ISF)³². Trattasi, nella specie, dell'art. 885 V bis del *Code général des impôts*, che ha individuato tale limite nella quota del 75 per cento del reddito incamerato dal contribuente nell'anno d'imposta precedente³³.

5. Il contributo ricostruttivo offerto dalla Corte costituzionale tedesca

La giurisprudenza resa dal *Bundesverfassungsgericht*, organo giudiziale tedesco equivalente, per attribuzioni istituzionali, alla Corte Costitu-

³² In merito alla ragion d'essere e alle caratteristiche strutturali del cd. “*plafonnement*” e del (funzionalmente affine, ma oggi abrogato) “*bouclier fiscal*”, nell'ottica specifica del divieto di prelievi fiscali confiscatori, si veda per tutti J.-B. GEFROY, *Aux sources du bouclier fiscal: l'émergence d'un principe de non confiscation par l'impôt*, in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, PUAM, Marseille, 2010, pp. 175-205.

³³ L'art. 885 cit., nella versione in vigore dal 1° gennaio del 2013, così recita: “*L'impôt de solidarité sur la fortune du redevable ayant son domicile fiscal en France est réduit de la différence entre, d'une part, le total de cet impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires et, d'autre part, 75 % du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France*”.

zionale italiana, esprime approdi di peculiare densità, per la pregnanza e la nettezza degli effetti che ne conseguono, nonché per la ricchezza delle argomentazioni giuridiche impiegate.

Tanto sul versante della verifica e della enucleazione dell'intangibile "limite inferiore", infatti, quanto sul fronte (qui in discussione) dei limiti superiori alla espansione del prelievo, gli arresti della Corte costituzionale germanica – ribadiamo – disvelano particolare sensibilità di giudizio ed assicurano una effettività della tutela costituzionale che sembra maggiore di quella sino ad oggi garantita dalla corrispondente Corte italiana.

Ciò stupisce ancor più se premettiamo, già *in limine*, come, diversamente dalla Costituzione italiana, il *Grundgesetz* germanico (con ciò distaccandosi pure dalla precedente carta weimariana) non contempra alcuna esplicita statuizione del principio di capacità contributiva.

Il mistero di come ciò possa accadere è presto svelato.

Il richiamato principio (di capacità contributiva), infatti, lungi dall'essere considerato dai giudici di Karlsruhe come assente e negletto, viene viceversa ritenuto da questi incapsulato nel sistema costituzionale, quale dimensione implicita e connotante del fondamentale principio di uguaglianza³⁴. Sicché, pur nella formale sua assenza, la capacità contributiva incide sostanzialmente sulla materia tributaria³⁵.

Assai particolare è il sentiero argomentativo seguito, nel tempo, per approdare ad una positiva concretizzazione concettuale dei limiti superiori al prelievo.

Preme focalizzare l'attenzione, per amor di sintesi, sulla produzione giurisprudenziale meno risalente, articolata su due, successive e fondamentali sentenze³⁶.

³⁴ Si sofferma diffusamente su tale profilo, ad esempio, K. TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, «Il Fisco», 1996, VIII, p. 7204 ss.

³⁵ I referenti costituzionali della intangibilità fiscale del cd. *Existenzminimum* vengono rinvenuti non già nel principio della capacità contributiva, ma nel principio costituzionale della tutela della dignità umana (art. 1, comma 1 del *Grundgesetz*), in combinato disposto con il principio di solidarietà (o principio dello Stato sociale, art. 20, comma 1 del *Grundgesetz*). Su tale basamento costituzionale, il giudice delle leggi germanico erige il concetto di minimo intangibile, spingendosi fino ad una tipizzazione delle spese ricadenti in tale sfera di non intaccabilità e ad una concretizzazione quantitativa di tale concetto (andando quindi a verificare, sulla scorta di tale misura, l'adeguatezza delle scelte effettuate dal legislatore ordinario). Sul punto, v. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè Editore, Milano, 1996, p. 347 ss.; ID., *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, «Rivista di diritto tributario», 1999, XI, p. 861 ss., ove estesi ed approfonditi richiami alla giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca.

³⁶ Effettua una ricostruzione storica della evoluzione della pertinente giurisprudenza co-

Le due sentenze che esamineremo sono, rispettivamente, la sentenza 22 giugno 1995³⁷ e la sentenza 18 gennaio 2006³⁸. Se unitariamente considerate, esse disegnano una parabola interpretativa, la quale sembrerebbe approvata, oggi, ad un punto di arrivo soddisfacente e stabile.

5.1 L'iniziale enucleazione del principio cd. "della divisione a metà" e la prefigurazione di un limite massimo dell'imposizione numericamente cristallizzabile nell'ammontare corrispondente al 50 per cento del reddito del contribuente

Nella prima delle due sentenze, risalente al 1995, venne censurata, in base al principio di uguaglianza, la disciplina dell'imposta patrimoniale tedesca, prevedendo quest'ultima una determinazione della base imponibile immobiliare secondo criteri deteriori per il contribuente (eppertanto, in questo senso, lesivi della uguaglianza suddetta) rispetto a quanto parallelamente accadeva per le componenti mobiliari³⁹.

stituzionale G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, «Rivista di diritto tributario», 2010, II, p. 139 ss. Ivi, il chiaro Autore rileva l'opportunità, per fini descrittivi, di scomporre l'evoluzione giurisprudenziale sul tema del "limite superiore" al prelievo in successive fasi temporali, scandite, nelle loro più recenti articolazioni, proprio dalle due sentenze segnalate nel testo, a testimonianza dell'importanza da esse rivestita.

³⁷ È questa la sentenza della Corte costituzionale della Repubblica federale tedesca, Prima Sezione, 22 giugno 1995 (in BVerfGE 93, 121). Per un suo commento, v. N. BOZZA, *Rispetto del principio di eguaglianza e limite massimo dell'imposizione in recenti pronunce della Corte costituzionale tedesca relative alla tassazione patrimoniale*, «Rivista di diritto tributario», 1998, IV, p. 421 ss. Più recentemente, sempre a commento di questa, come della sentenza del 2005 di cui tosto ci occuperemo nel testo, v. M. BARASSI, *La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica*, in *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di L. Salvini e G. Melis, Cedam, Padova, 2014, p. 173 ss.

³⁸ Si tratta della sentenza della Corte costituzionale della Repubblica federale tedesca, Seconda Sezione, 18 gennaio 2006 (in BVerfGE 115, 97), che è stata pubblicata, nella traduzione curata da G. FALSITTA (alla quale ci rifaremo nei richiami letterali del testo), «Rivista di diritto tributario», 2010, II, p. 63 ss. La sentenza è oggetto di approfondito commento da parte del medesimo Autore in *I divergenti orientamenti giurisprudenziali*, cit., p. 139 ss. Per un ulteriore, recente commento, v. N. BOZZA, *L'imposta confiscatoria nella giurisprudenza e nella dottrina tedesca dopo la sentenza 18 gennaio 2006 della Corte costituzionale germanica*, in, in *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*, a cura di M. Beghin, F. Moschetti, R. Schiavolin, L. Tosi, G. Zizzo, Cedam, Padova, 2012, p. 99 ss.

³⁹ Cfr. N. BOZZA, *Rispetto del principio*, cit., p. 427 ss.

Il *dictum* rappresentò l'occasione, altresì, perché il Giudice delle leggi tedesco spendesse alcune dense riflessioni in punto di "limite massimo" al prelievo.

Interrogandosi sulla sovrapposizione quantitativa della imposizione reddituale propriamente detta con l'imposta patrimoniale (la seconda rappresentando, segnatamente, un prelievo sul reddito potenzialmente estraibile dal patrimonio medesimo), la Corte costituzionale germanica ritenne di dover riflettere sulla esistenza di una frontiera superiore e massima ai carichi fiscali.

Impostò la questione innestandola nel diritto alla proprietà privata di cui all'art. 14 del *Grundgesetz* e rappresentandosi come un'ipotetica eccedenza del prelievo rispetto al reddito finisse per cagionare la progressiva espropriazione del contribuente, incidendo in maniera eccessiva sul contribuente e sulle sue libertà fondamentali.

Di qui, il *Bundesverfassungsgericht* passò a rilevare come nell'art. 14, comma 2 della Costituzione tedesca fosse richiamata l'implicita incorporazione nel diritto dominicale di "obbligazioni"⁴⁰, sottolineando altresì come l'esercizio del diritto dominicale dovesse rispondere "egualmente" ("zugleich") all'interesse della collettività

Proprio sul richiamato elemento letterale ("zugleich") si soffermò l'interpretazione dei giudici, che vi estrassero la convinzione, basata sulla (invero assai discutibile) interpretazione dell'avverbio "egualmente" come sinonimo di "in parti uguali", che il prelievo cumulato sul reddito (scaturente dalla sommatoria tra imposta patrimoniale e imposta sul reddito) dovesse mantenersi "all'incirca in una divisione a metà tra la mano privata e la mano pubblica".

Di qui si estrasse, dunque, il principio cd. "della divisione a metà" ("*Halbteilungsgrundsatz*"), che individuava nella soglia percentuale del 50 per cento del reddito disponibile del contribuente la frontiera massima raggiungibile da parte del prelievo fiscale aggregato⁴¹.

Ogni superamento della quota paritaria da parte della mano pubblica, insomma, sarebbe stato sanzionabile dal giudizio di legittimità costituzionale.

⁴⁰ Recita l'art. 14, par. 2 GG, testualmente, che "*La proprietà incorpora obbligazioni. Il suo uso deve egualmente servire al bene comune*" (traduzione nostra di "*Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen*").

⁴¹ Sul tema, a testimonianza dell'interesse suscitato in ambito scientifico per tale questione, v. ad esempio H. BUTZER, *Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast*, Duncker & Humblot, Berlin, 1999; M. A. PAUSENBERGER, *Eigentum, und Steuern in der Republik*, Duncker & Humblot, Berlin, 2008.

La enucleazione di una barriera costituzionale all'imposizione eccessiva e la sua ricostruzione in modo così netto e puntuale solleccarono una vivace discussione, dividendo la dottrina e la stessa giurisprudenza⁴².

La discussione si protrasse sino ad un nuovo intervento della Corte costituzionale germanica, avvenuto nel 2006 con la sentenza segnalata in partenza e che qui ripercorreremo in sintesi.

5.2 Il più recente approdo all'idea di un limite massimo bensì dinamicamente inteso, ma comunque imperniato sulla tutela dell'adeguata riconoscibilità del successo economico-reddituale dell'individuo

La sentenza del 2006 segna i contenuti di una importante svolta, imponendo il passaggio dalla idea del limite fisso, ossia formalizzato in termini numerico-percentuali, all'idea del limite astrattamente delimitato.

Come ci accingiamo a dire, le conclusioni alle quali pervengono i giudici tedeschi sono, ancora una volta, di grandissimo rilievo e paiono destinate ad un maggior grado di stabilità rispetto alle precedenti, trovando questa volta un più diffuso conforto presso gli studiosi⁴³.

Sebbene vengano rese con riferimento ad un assetto assiomatico costituzionale su molti fronti (almeno per ciò che appare dal dato testuale) omologo al nostro⁴⁴, le argomentazioni elaborate dalla Corte costituzionale germanica materializzano, ancora una volta, una soluzione assai tutelante per il contribuente, attraverso un percorso logico e argomentativo piano e convincente, che ben potrebbe fungere da modello – così ci sembra – anche nei giudizi di costituzionalità della nostra Consulta.

In estrema sintesi, la sentenza segue i seguenti, consequenziali snodi argomentativi:

- i) è riconosciuto innanzitutto un rapporto di interferenza tra prelievo fiscale e diritto di proprietà;*

⁴² Danno conto della diversità d'opinioni suscitata dalla sentenza e delle resistenze registrate nell'applicazione giurisprudenziale da parte delle Corti inferiori e della Corte di cassazione tedesca K. TIRKE, *I limiti costituzionali*, cit., p. 769 ss.; N. BOZZA, *L'imposta confiscatoria nella giurisprudenza e nella dottrina tedesca*, cit.

⁴³ Cfr. G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali*, cit., p. 157 ss.

⁴⁴ Per una descrizione in lingua italiana dei principi costituzionali tedeschi rilevanti nella dimensione tributaria sostanziale (da cui trarre conferma della affermata somiglianza di assetti nazionali), v. ad esempio D. BIRK, *Diritto tributario tedesco* (traduzione a cura di E. De Mita), Giuffrè Editore, Milano, 2006, p. 31 ss.

- ii) *si afferma l'esigenza di un bilanciamento tra interesse privato e utilità pubblica, da attuarsi mediante il principio di proporzionalità.*
- iii) *dal giudizio di proporzionalità (e, in particolare, dal divieto di eccesso, o Übermaßverbot) si attinge ed inferisce l'esistenza del limite superiore al prelievo fiscale.*

Nel primo dei cennati passaggi, la Corte tedesca constata come il diritto di proprietà privata, riconducibile all'art. 14 del *Grundgesetz* (cioè della Carta costituzionale tedesca), sia proteso a “*tutelare il possesso e l'utilità privati delle posizioni giuridiche in valori patrimoniali*”. Sicché, appare assodato come “*anche una legge fiscale sotto forma di disposizione contenutistica e limitativa che ha necessità di giustificazione interferisce nell'ambito di protezione della garanzia della proprietà, se l'intervento fiscale si riallaccia nella fattispecie al possesso di posizioni giuridiche in valori patrimoniali e quindi limita l'utilità privata delle posizioni giuridiche acquisite a vantaggio della collettività*” (par. 34 della sentenza). Ergo (diversamente da quanto ritenuto dalla Consulta italiana), quando si discuta di tributi che assumono, quale base di commisurazione della contribuzione, un fatto economico riferibile al contribuente, il diritto di proprietà privata esprime chiaramente un limite al prelievo fiscale; un limite – per la precisione – il cui rispetto è valutabile sul piano del sindacato costituzionale delle leggi d'imposta.

Riconosciuto quindi il connotato limitante del prelievo fiscale rispetto al diritto della proprietà privata, i giudici di *Karlsruhe* dipoi (secondo passaggio) ne affermano, come per ogni espressione autoritativa della pubblica autorità, la sottoposizione ai “*generali limiti d'intervento. In quest'ambito assume particolare importanza il principio della proporzionalità con i suoi requisiti riguardo a un sufficiente grado di razionalità (idoneità e necessità del detrimento) e alla ponderatezza nella perequazione tra interessi individuali coinvolti e quelli della collettività*” (par. 40)⁴⁵.

⁴⁵ Sul principio di proporzionalità (*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*), sulla sua enucleazione in seno al diritto pubblico germanico e sulla successiva elevazione a principio generale comune del diritto dell'Unione europea si veda, a titolo di puro esempio, D.-U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Giuffrè Editore, Milano, 1998, p. 11 ss. (ove ampi richiami bibliografici in lingua tedesca); T. TRIDIMAS, *The general Principles of EU Law*, Oxford University Press, 2007, p. 136 ss. Per alcune riflessioni maggiormente calibrate sull'ambito tributario tedesco, v. A. PITTEN VELLOSO, *Eguaglianza tributaria e proporzionalità*, «Rivista di diritto tributario», 2006, XI, p. 821 ss.; ID., *Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza*, «Rivista di diritto tributario», 2007, X, p. 871 ss.; P. GAVAZZONI, *Principio del “divieto di eccesso” e di “proporzionalità” nella giurisprudenza tributaria tedesca*, «Rivista di diritto tributario», 1995, III, p. 311 ss.;

In merito alla necessità di operare quest'ultima verifica di bilanciamento, rammentano i giudici costituzionali tedeschi come, nell'art. 14, par. 2 della Carta fondamentale germanica (in modo non dissimile da quanto accade nell'art. 42, comma 2 della Costituzione della Repubblica italiana), si stabilisca significativamente che “*il diritto di proprietà privata incorpora obbligazioni*” e che “*il suo uso deve rispondere egualmente all'interesse della collettività*”⁴⁶. La qual cosa sta a significare che “*l'utilità di una posizione giuridica in valori patrimoniali è da un lato accessibile al carico fiscale pubblico, dall'altro, deve rimanere all'avente diritto una utilità privata*” (ancora par. 40). Dunque, ciascuno dei due estremi di tensione (utilità privata e interesse collettivo) non può per definizione assumere dimensioni totalizzanti, dovendo necessariamente coordinarsi e contemperarsi con la garanzia dell'altro. Al punto che una tassazione confiscatoria, ovverosia una imposizione dall'effetto di “*strozzamento*”, che “*annienta la fonte stessa dell'imposta*” sarebbe chiaramente inammissibile, risultando addirittura “*inqualificabile come imposta già dal punto di vista concettuale*” (par. 44).

Nella prospettiva del giudizio di proporzionalità, infine (terzo passaggio), la Corte sottolinea come non sia nei parametri della idoneità e necessità che vada cercata la chiave del limite del prelievo: “*le imposte aventi la finalità di ottenere introiti a copertura del fabbisogno finanziario dello Stato saranno in linea di principio, se misurate in base a tale finalità, sempre idonee e necessarie (...). Solo dalla proporzionalità in senso stretto [e dunque dal giudizio di adeguatezza], nell'ambito di una ponderazione globale in riferimento alla conformità e ragionevolezza dell'imposizione fisca-*

A. RAUTI, *Sui principi di progressività, proporzionalità e ragionevolezza: tre aspetti di una comune problematica costituzionale*, in *La ragionevolezza nel diritto*, a cura di M. La Torre, A. Spadaro, Giappichelli, Torino, 2002, p. 321 ss. e spec. pp. 370-377, ove ulteriori richiami bibliografici. Rammentiamo altresì l'importante ricostruzione storica racchiusa in G. FALSITTA, *Diritto, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Studi in ricordo di Pier Giusto Jaeger*, Giuffrè Editore, Milano, 2011, p. 53 ss. e spec. p. 79 ss., laddove magistralmente l'Autore, riporta l'efficacissima e straordinariamente condensata definizione di *ius* e di *iustitia* fornita dall'Alighieri (“*ius est realis et personalis hominis ad hominem proportio quae serbata hominum societatem serbat et corrupta corrumpit*”, in *Monarchia*, II, 2), ne riconosce l'adattabilità ad ogni forma di giustizia, pareggiatrice o distributrice, e ne dimostra, mediante diffuse citazioni bibliografiche, l'attuale importanza, come criterio decisionale applicato dalla Corte di Giustizia della UE e della Corte Europea dei diritti dell'Uomo.

⁴⁶ L'inciso riproduce (nella traduzione in italiano) il disposto dell'art. 14, par. 2 GG, che così recita testualmente: “*Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen*”.

le, possono desumersi limiti superiori per l'onere fiscale" (par. 44). In specie, è dal divieto di eccesso (in tedesco, *Übermaßverbot*) che sarà ricavabile un limite superiore generale d'imposizione. Non sarà, quest'ultimo, un limite numerico assoluto vicino a una ripartizione a metà (come precedentemente statuito). Sarà, invece, un limite più elastico e malleabile, ma comunque valutabile nel quadro di una verifica di costituzionalità delle leggi d'imposta.

La lezione metodologica impartita in quest'ultimo snodo argomentativo pare, nello stesso modo di quella fornita del *Conseil* francese, assolutamente degna di nota e mirevole.

L'arginamento costituzionale all'espansione del prelievo sul singolo contribuente nemmeno qui è declinabile in una precisa, analitica espressione numerica; va costruito, invece, secondo un approccio dinamicamente mobile e malleabile in funzione della mutevolezza del comune sentire e delle esigenze finanziarie collettive, immutabilmente garantendo, tuttavia, che l'onere fiscale non si estenda "*di norma al punto da compromettere in modo sostanziale il risultato economico, che quindi non è più espresso in modo adeguato*".

In osservanza alla tutela del diritto dominicale in Germania, pertanto, il prelievo fiscale può incidere sugli arricchimenti del privato, ma solo fino a che la "*utilità privata del reddito*" rimanga evidente e l'incremento che residui in capo al contribuente sia comunque "*rilevante e significativo*".

Non possiamo certo approfondire qui tutti gli aspetti e le implicazioni della giurisprudenza citata (a tali fini rimandando, ancora una volta, ai contributi richiamati in nota), ma ci sembra nondimeno importantissimo come essa insista su un determinante ed insuperabile aspetto strutturale: ovverosia, che il prelievo deve atteggiarsi in modo che il successo economico di una persona rimanga sempre "*adeguatamente riconoscibile*". La qual cosa implica — a tutta evidenza — che la leva fiscale deve, nel suo complesso, arrestarsi ben prima dell'aver esaurito l'intera disponibilità economico-reddituale del contribuente⁴⁷.

⁴⁷ Per minima completezza, dev'esser richiamata la presenza, in seno alla legislazione ordinaria tedesca, di una speciale clausola equitativa, espressamente diretta ad elidere situazioni di prelievo confiscatorio. Detta clausola, la cui introduzione risale al 1919, è attualmente racchiusa nei parr. 163 e 227 dell'*Abgabenordnung* (AO), laddove si autorizza a rimettere totalmente o in parte il debito tributario, allorquando la sua richiesta sia iniqua. Di tale disposizione si occupano diffusamente (con ampi richiami alla conferente letteratura tedesca), G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti*, cit., spec. 141 ss. e A. PITTEN VELLOSO, *Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica*

Ponendo mente a concetti astratti, e non ad entità numericamente precise, la Corte costituzionale tedesca è dunque giunta (facendo leva su una tavola di valori costituzionali avvicinabile a quella che connota il nostro ordinamento) a solidificare una tutela del contribuente di solido spessore, ben maggiore rispetto a quella che sembra di poter desumere dalla consultazione della giurisprudenza costituzionale italiana⁴⁸.

Dal diritto di proprietà privata è estrapolato un “limite superiore” (dinamico ma, in ogni caso) assai pregnante, secondo cui il prelievo fiscale non può estendersi sino al punto da compromettere l’utilità, la rilevanza e la significatività del risultato economico del singolo contribuente.

La centralità della dimensione reddituale nella costruzione del limite massimo all’imposizione appare, anche in questo contesto, evidentissima.

6. La (non folta) giurisprudenza costituzionale spagnola sul tema

L’esame dell’ordinamento costituzionale spagnolo (così come risultante dalla Costituzione iberica del 1978) e della giurisprudenza elaborata dal *Tribunal Constitucional* (omologo, evidentemente, della nostra Consulta) colpisce, già al primo contatto, per la presenza di una evidente diversità strutturale di partenza.

Invero, nella Carta fondamentale spagnola, è inserito un esplicito divieto di confiscatorietà per la leva fiscale. La previsione, che sembra

alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza, «Rivista di diritto tributario», 2007, X p. 901 e spec. *sub nota*. 103.

⁴⁸ La constatazione dischiude un profilo quasi paradossale dell’esame condotto, laddove si è accertata la maggiore tutelabilità avverso l’imposta confiscatoria sul versante costituzionale tedesco, pur in presenza di un assetto in cui il principio di capacità contributiva nemmeno risulta espressamente dettato dalla carta fondamentale, ma solo estratto in via interpretativa (si ricordi, dal principio di eguaglianza) ad opera del *Bundesverfassungsgericht*. Rileva questo aspetto, in modo molto elegante, L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, «Rivista di diritto tributario», 1997, V, pp. 305-306, laddove, rilevata la maggiore evidenza ottenuta dal principio della capacità contributiva nella Carta fondamentale italiana (ivi essendo tale principio statuito *per tabulas*, al contrario di quanto accade – come detto – in Germania), ammetta come il divario tra i due ordinamenti (quello italiano, da un lato; quello tedesco, dall’altro) rimanga “*confinato sul piano delle disposizioni testuali; tanto che il grado di penetrazione del sindacato giurisdizionale sulla legittimità della legislazione tributaria non è certo più alto in Italia rispetto alla Germania*”. Sulla medesima linea, G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, «Rivista di diritto tributario», 2009, II, p. 129.

rappresentare un vero e proprio *unicum* a livello europeo⁴⁹, è contenuta nell'art. 31, par. 1, laddove letteralmente si afferma che “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”⁵⁰.

Il divieto, così posto, pare innestarsi nel cuore del concetto stesso di progressività del prelievo, espungendo dalle possibili sue declinazioni ogni configurazione che determini l'incisione sino ad esaurimento della “*capacità económica*” del contribuente.

Irrisolto rimane tuttavia, giacché non appare null'altro specificato nel testo costituzionale, il problema di comprendere a quale livello marginale del prelievo detto divieto possa con ragionevole sicurezza dirsi infranto.

In effetti, le riflessioni elaborate dal *Tribunal Constitucional* poco aiutano in questo senso, in nulla contribuendo ad integrare o chiarificare cosa debba esattamente intendersi per “*portata confiscatoria*” (potendosi ancora interrogare l'interprete se, a titolo d'esempio, una imposizione reddituale superiore al 70 per cento realizzi o meno un effetto disapprovato dalla Costituzione).

L'unico contributo giurisprudenziale di un qualche rilievo, ai fini interpretativi segnalati, sembra rinvenibile nella sentenza 150/1991⁵¹, nella quale la Corte costituzionale abbraccia un concetto di confiscatorietà del prelievo come conseguenza della sovrapposizione di una pluralità di forme d'imposizione, la cui aggregazione unitaria potrebbe subdolamente infrangere il divieto costituzionale.

Nella citata sentenza, invero, confrontandosi con il sindacato di costituzionalità di una imposta addizionale del 3 per cento introdotta dalla Comunità Autonoma di Madrid, la Corte, considerato che *este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio”*>>, ha quindi ritenuto essere evidente che <<*el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por*

⁴⁹ Tale profilo di originalità è rilevato dallo stesso K. ТИРКЕ, *I limiti*, cit., p. 775.

⁵⁰ Ossia: “*tutti contribuiscono al sostenimento della spesa pubblica in base alla loro capacità economica attraverso un sistema tributario giusto, ispirato ai principi della eguaglianza e della progressività, la quale in nessun caso raggiungerà una portata confiscatoria*” (traduzione nostra).

⁵¹ *Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia n. 150/1990 de 4 octubre*, in banca dati Westlaw ES.

*la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta*⁵².

Analoga, pedissequa statuizione di principio è contenuta nella giurisprudenza successiva [sentenze del TC nn. 14/1998, 233/1999 e, più recentemente, 71/2008⁵³].

Ciò che risulta è dunque che, nonostante la sua solidificazione testuale nella Costituzione, il divieto di “portata confiscatoria” non ha trovato, almeno per il momento, alcuna significativa esplorazione sul versante giurisprudenziale. L’unica sentenza di cui abbiamo riportato più in alto un inciso e le successive sentenze alla prima conformi (di cui si sono riportati gli estremi), poco o nulla contribuiscono a chiarire in merito all’esatta portata del divieto. L’esemplificazione utilizzata dai giudici costituzionali si colloca, infatti, al limite della tautologia o della rilevazione di verità lapalissiana, unicamente utile ad escludere dal novero delle configurazioni impositive legittimamente implementabili dal legislatore tributario quelle aventi “portata integralmente espropriativa” (nel senso di intaccare in modo pieno il reddito e i beni patrimoniali del contribuente), ovvero le imposte sul reddito che assorbono il 100 per cento dell’imponibile.

Mentre i contributi della dottrina sull’argomento sono ponderosi e innumerevoli⁵⁴, insomma, l’esperienza applicativa del principio costi-

⁵² L’inciso, ricavato dal paragrafo 9 delle motivazioni in diritto (“*Fundamentos jurídicos*”) della sentenza, può essere tradotto nel modo seguente: la Corte, considerato che <<codesto limite costituzionale è fissato con riferimento al risultato prodotto dall’imposizione, posto che non è proibita la confisca, ma solo che l’imposizione pervenga ad un “esito confiscatorio”>>, ha quindi ritenuto essere evidente che <<l’ordinamento impositivo integrerebbe un simile risultato laddove, mediante l’applicazione delle diverse figure di tributo in vigore, si giungesse a spogliare il soggetto passivo dei suoi redditi e delle sue proprietà, ciò che comporterebbe una subdola frustrazione della garanzia incorporata nell’art. 31, comma 1 della Costituzione; del pari evidente sarebbe, e con maggior ragione, l’effetto confiscatorio di una imposta sul reddito delle persone fisiche la cui progressività comportasse un’aliquota media di tassazione pari al 100 per cento del reddito imponibile>>.

⁵³ Per la precisione: *Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia n.186/1993 7 de junio; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia n. 14/1998 de 22 enero e Tribunal Constitucional (Pleno), Auto n. 71/2008 de 26 febrero*, tutte estraibili dalla banca dati Westlaw ES.

⁵⁴ Rammentiamo, tra gli innumerevoli scritti e senza alcuna pretesa di esaustività: le opere monografiche di C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*, Editorial Publicaciones del Real Colegio de España, Bologna, 2008 e di F. GARCIA DORADO, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002; i contributi su rivista o in opera collettanea di A. AGULLÓ AGUERO, *Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario*, «Civitas, Revi-

tuzionale rimane estremamente modesta e poco incline a spendersi sul difficile terreno della enucleazione quali-quantitativa del limite massimo al prelievo fiscale.

La qual cosa non riflette necessariamente una debolezza strutturale dell'ordinamento spagnolo sotto il profilo della tutela rispetto alle imposizioni "strozzanti" o eccessive.

La scarsa evidenza di esiti giurisprudenziali, detto in modo più chiaro, potrebbe a parer nostro essere la semplice conseguenza di una modesta sollecitazione della Corte costituzionale da parte dei giudici di merito e dei contribuenti.

Situazione che, a sua volta, potrebbe derivare dal fatto che il sistema impositivo si muove mantenendosi autonomamente all'interno di un perimetro di non confiscatorietà.

È stato autorevolmente osservato⁵⁵, infatti, come il divieto costituzionale spagnolo di confiscatorietà trovi un preciso momento di solidificazione nel tessuto legislativo, attraverso una clausola specifica di auto-limitazione del prelievo (cd. "*Límite de la cuota íntegra*"), inserita tra le disposizioni in punto di "Imposta sopra il patrimonio". Ivi, proprio all'art. 31, sarebbe prescritto che "*La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 % de la suma de las bases imponibles de este último*"⁵⁶.

sta española de Derecho financiero», 1982, XXXVI, p. 555 ss.; ID., *La capacidad económica como derecho del ciudadano: su fundamento en nuestro marco constitucional*, in *Dal Diritto Tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Temis S.A.-Jovene, Bogotá - Napoli, 2011, III, p. 77 ss.; ESCRIBANO F. LOPEZ, *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, «Civitas, Revista española de Derecho financiero», 2009, CXLII, p. 403 ss.; ID., *Il divieto di "alcance confiscatorio" del sistema tributario nella Costituzione spagnola*, in *Atti della giornata di Studi in onore di Gaspare Falsitta*, a cura di M. Beghin, F. Moschetti, R. Schiavolin, L. Tosi, G. Zizzo, Cedam, Padova, 2012, p. 109 ss.; C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad*, «Nueva Fiscalidad», 2011, p. 9 ss.; ID., *Situación actual de la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria: la experiencia española en el contexto de la Unión Europea*, «Rivista trimestrale di diritto tributario», 2012, I, p. 137 ss.; ID. *Cómo concretar la prohibición de confiscatoriedad haciendo el sistema tributario más progresivo*, «Cronica Tributaria», 2018, I, p. 147 ss.; A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*, «Revista española de Derecho constitucional», 1992, XXXVI, p. 9 ss.

⁵⁵ Che la citata disposizione rappresenti una chiara emersione nel sistema impositivo del divieto di confiscatorietà è ad esempio rilevato da R. CALVO ORTEGA, *Derecho tributario, Parte general*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 61.

⁵⁶ Letteralmente (traduzione nostra), "l'intero importo della presente imposta (sul patrimo-

Torna nuovamente, sotto queste precise spoglie, l'evidenza del necessitato, simbiotico collegamento tra imposizione patrimoniale e dimensione reddituale. Sua mercé, il prelievo potrà anche cadere su patrimoni improduttivi; ma non potrà eccedere, in ogni caso, una quota del reddito, quest'ultimo rappresentando – per l'appunto – la misura di riferimento nella determinazione dell'idoneità contributiva del singolo.

7. Considerazioni conclusive

Giunge, a questo punto, l'esigenza di “tirare le fila” del discorso, verificando se, dal quadro delle differenti esperienze costituzionali sopra esaminate, sia possibile attingere un comune ed unificante indirizzo, quanto alla esistenza del discusso “limite massimo” e alla riproducibilità di tale indicazione anche nel nostro contesto ordinamentale.

Orbene, sembra chiaramente farsi strada, innanzitutto, l'idea che, nelle (assai significative, per quanto spiegato) basi continentali di raffronto utilizzate e nella pluralità degli schemi argomentativi seguiti da ciascuna delle diverse Corti, sia in ogni caso rintracciabile una consonante e concorde convergenza verso la solidificazione di un limite massimo all'imposizione tributaria.

In altri termini, se v'è un insegnamento che sembra ritrarsi dalla comparazione sopra condotta, questo è che la soglia costituzionale della tassazione eccessiva o confiscatoria esiste e, laddove non positivizzata in termini espliciti, può comunque essere attinta a livello interpretativo, *sub specie* di limite quantitativo strettamente individuale, calibrato sulla specificità della persona e ad essa (persona) conformato. Non stiamo parlando, quindi, di un limite cristallizzabile aprioristicamente in entità numerica assoluta e puntuale, in un ammontare misurabile con il “bilancino dell'orafo”⁵⁷. Siamo invece al cospetto di una soglia che solidifica in termini dinamicamente mutevoli, risultando sensibile e recettiva rispetto alle esigenze del contingente sistema sociale e politico di riferimento, rimanendo tuttavia immutevolmente intollerante rispetto all'ipotetico su-

nio) unito all'importo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche non potrà superare, per ogni soggetto passivo assoggettato al prelievo a titolo personale, il 60 per cento della somma dei redditi imponibili in capo a quest'ultimo. Sulla clausola in questione, v. diffusamente G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, cit., spec. pp. 260-261, nota 91.

⁵⁷ L'espressione, pur con diversità di contesto, è mutuata da G. FALSITTA, *Capacità economica, capacità contributiva e “minimo vitale”*, in « Dialoghi Tributari », 2009, II, p. 125.

peramento di alcuni puntelli, incentrati sulla dimensione personalistica del rapporto d'imposta e qualitativamente individuabili.

Invero, dette linee di necessario contenimento all'espansione della pressione fiscale sembrano coagularsi e trovare il proprio fondamentale termine di misurazione nella situazione economico-reddituale del contribuente; situazione che, pur con l'inevitabile malleabilità concettuale che contraddistingue la definizione di "reddito"⁵⁸, mantiene di fatto una costante centralità nelle indagini esperite dagli organi giudiziari continentali passate in rassegna nelle pagine precedenti.

La sacralità dell'idoneità soggettiva "redditocentrica" alla contribuzione – come visto – emerge in modo lapalissiano, sia nelle argomentazioni del *Conseil* francese, che in quelle del *Bundesverfassungsgericht* tedesco, per entrambe le Corti risultando pacifico ed assodato come, anche nella prospettiva del combinato operare di imposte differenti, il complessivo prelievo fiscale, determinato dall'incidenza aggregata di eterogenei prelievi, non possa mai compromettere in modo sostanziale "l'utilità privata del reddito", degradando altrimenti in imposizione "strozzante" e confiscatoria.

Gli spunti ermeneutici ed argomentativi così enucleati appaiono significativi anche laddove riportati e innestati nel contesto della nostra Carta fondamentale, per l'evidente affinità delle basi assiologiche di partenza.

La saldatura storica che collega l'art. 53 Cost. e l'art. 13 della *Declaration* del 1779 è del resto nota e milita chiaramente nel senso dell'individuazione del principio di capacità contributiva come piedistallo elettivo su cui erigere il concetto di limite massimo dell'imposizione.

Ciò è indirettamente confermato dalla scelta del Costituente spagnolo, il quale, da un lato, derubrica il fondamentale concetto della capacità contributiva nei termini, assai meno stringenti e garantisti, della mera "capacità economica"; dall'altro, coerentemente esplicita e positivizza l'anzidetta "*prohibicion de alcances confiscatorio*", con ciò indirettamente confermando il maggiore spessore garantistico del concetto di capacità contributiva, che deve pertanto intendersi come sinteticamente espres-

⁵⁸ In merito all'indicata malleabilità, sia permesso di rimandare a M. POGGIOLI, *Indicatori*, cit., p. 37 ss., ove richiami bibliografici in tema. Tra questi ultimi, v. in particolare G. FALSI, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, 2021, p. 2 ss.; ID., *Giustizia tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 2008, p. 278.

sivo anche di una limitazione individuale all'eccessivo dilatarsi dell'incidenza fiscale⁵⁹.

Non meno importante l'indicazione confermativa circa l'esistenza del "limite massimo" espressa dai diritti domenicali, secondo l'insegnamento tedesco; anche se considerati disgiuntamente dal principio di capacità contributiva, tali diritti esprimono, attraverso il filtro del principio della proporzionalità, un'altra, consonante declinazione del medesimo argine costituzionale alla tassazione eccessiva di cui abbiamo sin qui discusso.

La circolarità logica del presente contributo può dunque, conclusivamente, trovare l'annunciato compimento.

L'esame comparato sembra invero indirizzarci in una precisa direzione. Esso spinge a prediligere, nel quadro dell'antitesi teorica da cui abbiamo preso le mosse, l'impostazione cd. "garantista", giacché induce ad enucleare, in ognuno dei tre distinti approdi nazionali, l'esistenza di un effettivo e concreto limite massimo all'imposizione, curvato sulla dimensione personalistica e concreta del singolo contribuente⁶⁰. Suggestisce,

⁵⁹ La superiore impegnatività dell'espressione "capacità contributiva" è delineata con grande chiarezza e sintesi, per tutti, da G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana*, Milano, 2014, *passim*.

⁶⁰ In senso diametralmente opposto, vanno segnalate le considerazioni svolte da STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Il Mulino, Bologna, 2014, *passim* e spec. p. 269 ss. Ivi, il chiaro Autore abbraccia già in partenza l'appiattito (ma scientificamente assai discutibile) assioma secondo cui l'espressione "capacità contributiva" (così come utilizzata nell'art. 53 Cost.) sia da intendersi in termini concettualmente fungibili rispetto a "capacità economica", da lì evidentemente muovendo verso conclusioni palesemente divergenti (se non radicalmente opposte) rispetto a quelle che sono espresse nel presente contributo. Il noto Autore invero, pur richiamando le esperienze della giurisprudenza costituzionale francesi, tedesche e spagnole a cui si è qui fatto riferimento, ne ridimensiona ampiamente la significatività, anche ai fini dell'enucleazione di un limite massimo alla imposizione in ambito nazionale. In linea di massima, infatti, secondo STEVANATO, "anche quando l'imposta finisce per avocare allo Stato tutta la ricchezza tassata, non si può dire che non sussista una "capacità" di contribuire, cioè una disponibilità economico-patrimoniale da cui attingere per pagare il tributo" (p. 275). A suo dire, la formula letterale impiegata nell'art. 53 comma 1 Cost., quindi, richiede soltanto che "il legislatore fissi i presupposti dei tributi fondandoli su manifestazioni di ricchezza del soggetto passivo, ma non sembra utilizzabile per sindacare il livello delle aliquote e la dimensione del prelievo". Vista attraverso codesta lente, è logico che l'impostazione reddito-centrica, estesa orizzontalmente sino a ricomprendere ogni presupposto impositivo, appaia letteralmente allo Stevanato come destinata ad "assumere una latitudine smisurata e perdere ogni capacità esplicativa" (ivi, pp. 292-293, spec. sub nota. 41). Non si tratta, sin qui, di affermazioni particolarmente originali, adagiandosi queste ultime, per lo più sulla scansione argomentativa delle note (ed antistoriche) teorie "minoritarie" o "negazioniste" (su cui già ci siamo soffermati *supra*, sub nota 11). Un aspetto d'originalità si rinviene, di converso, nelle riflessioni immediatamente successive dell'Autore, elaborate in una prospettiva *de iure condendo*. In particolare, in luogo che

altresì, che tale limitazione quantitativa individui la propria principale piattaforma di costruzione interpretativa nel fondamentale principio di capacità contributiva, ben innervato anche nell'art. 53 della nostra Carta fondamentale, trovando ampie, coerenti e sussidiarie conferme rafforzative nella tutela costituzionale della cd. "economia privata".

“insistere su un approccio individuale finalizzato alla tutela del singolo contribuente nel rapporto con lo Stato impositore”, secondo STEVANATO, appare “maggiormente sensato e produttivo”, nell’ottica di garantire la sostenibilità di lungo periodo del prelievo fiscale, riflettere sull’introduzione ex novo nel corpo della Carta fondamentale di un limite massimo al prelievo, questa volta riferito (non già alla dimensione personale del contribuente, ma) alla pressione fiscale complessiva. Ciò significherebbe “porsi in una prospettiva macroeconomica, che misuri l’incidenza del prelievo fiscale complessivo (pressione fiscale) su una grandezza aggregata, quale ad esempio il prodotto interno lordo o il reddito netto nazionale, stabilendo una clausola di stabilizzazione del gettito in rapporto alla ricchezza della nazione e garantendo così la sostenibilità del sistema in una prospettiva multiperiodale”. La proposta è senz’altro suggestiva ed ha, tra gli altri, il merito di riportare la dimensione economico-reddituale al centro della discussione. Non pochi dubbi e perplessità, allo stesso tempo, rimangono. Tralasciando la questione della “sostenibilità del prelievo” (assai più correttamente riferibile, a sommo avviso di chi scrive, alla dimensione individuale della “persona”, in luogo che ad una generica ed inscindibile collettività), resta un’evidentissima ed irrisolvibile contraddizione logica nella tesi dell’Autore, che nega dapprima alla dimensione reddituale, quando riferita alla generalità dei presupposti del prelievo, qualsivoglia “capacità esplicativa”, salvo, dipoi, inaspettatamente proporre che proprio a tale dimensione reddituale (sub specie di “reddito netto nazionale” o “prodotto interno lordo”) venga in futuro agganciato il limite massimo al prelievo fiscale.