



# UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

Sede Amministrativa di Padova

Scuola di dottorato in Giurisprudenza – Indirizzo unico (XX CICLO)

## I LIMITI COSTITUZIONALI QUANTITATIVI DELL'IMPOSIZIONE FISCALE

**Direttore della Scuola** : Ch.mo Prof. Francesco Gentile

**Supervisore** : Ch.mo Prof. Mario Bertolissi

**Dottorando** : Giuseppe Bergonzini

DATA CONSEGNA TESI

**31 gennaio 2008**



# INDICE

## PARTE PRIMA

### I LIMITI QUANTITATIVI DELL'IMPOSIZIONE FISCALE TRA DIRITTO ED ECONOMIA PROBLEMATICHE GENERALI

#### CAPITOLO PRIMO

##### LA CRISI FISCALE DELLO STATO ED IL RILIEVO COSTITUZIONALE DEI LIMITI ALL'IMPOSIZIONE

1. Premessa. Crisi fiscale dello Stato, diritto costituzionale e limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale.  
..... p. 3
2. La crisi fiscale. Due diversi punti di vista: il contribuente-governato, l'amministratore-governante. I "sintomi" della crisi.  
..... p. 5
3. Crisi fiscale e forma di Stato. Breve precisazione preliminare sul rapporto tra forma di Stato e forma di governo.  
..... p. 12
4. (*Segue*) Dallo Stato patrimoniale allo Stato di polizia.  
..... p. 17
5. (*Segue*) Dallo Stato liberale di diritto allo Stato sociale di diritto.  
..... p. 23
6. Centralità della "questione fiscale" per il diritto costituzionale attuale.  
..... p. 32
7. Principio del sacrificio e principio del beneficio a confronto. Il sacrificio "funzionale" e l'adesione all'imposta.  
..... p. 38
8. Limiti quantitativi dell'imposizione fiscale e diritto costituzionale: limite oggettivo e limiti soggettivi; limite massimo e limite minimo. I limiti all'imposizione come possibile punto di equilibrio tra l'individuo, la società civile e lo Stato.  
..... p. 48
9. Sintesi degli obiettivi, del metodo e delle linee di sviluppo della riflessione sui limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale.  
..... p. 56

## CAPITOLO SECONDO

### DIRITTO E RISORSE ECONOMICHE DISPONIBILI IL COSTO DEI DIRITTI

1. Premessa. Diritto oggettivo ed economia, diritti soggettivi e risorse disponibili.  
..... p. 61
2. Il problema dell'individuazione dei diritti che costano: la tradizionale distinzione tra diritti negativi (o libertà negative) e diritti positivi (o diritti sociali di prestazione).  
..... p. 65
3. Critica: il ruolo dello Stato e la necessaria "positività" di tutti i diritti; il costo dei diritti.  
..... p. 70
4. (*Segue*) Breve precisazione sul ruolo dello Stato come *condicio sine qua non* dei diritti; l'importanza fondamentale dell'individuo.  
..... p. 84
5. La conseguenza della limitatezza delle risorse disponibili: nessun diritto è assoluto, tutti i diritti sono condizionati.  
..... p. 86
6. Il "valore" dei diritti costituzionalmente garantiti ed il problema della loro effettività; le scelte "tragiche". Il ruolo del Parlamento e della Corte costituzionale.  
..... p. 97
7. Il problema del rapporto tra diritto in senso oggettivo ed economia. La presenza dell'economia privata come presupposto essenziale dell'imposizione fiscale. Il sistema "composito" accolto dalla Costituzione italiana.  
..... p. 111
8. La fondamentale importanza dell'imposizione fiscale per l'ordinamento giuridico. Il "dilemma" dei limiti quantitativi dell'imposizione: compressione od espansione dei diritti costituzionali?  
..... p. 121

## CAPITOLO TERZO

### DATI ED ARGOMENTI FONDAMENTALI DI ECONOMIA PUBBLICA GIURIDICAMENTE RILEVANTI

1. Premessa. Utilità di precisare alcuni dati ed argomenti economici giuridicamente significativi. .....	p. 127
2. La composizione della spesa pubblica; suddivisione per classi funzionali: perché lo Stato spende? .....	p. 130
3. L'andamento della spesa pubblica ed i fattori della sua crescita. Sintesi comparativa dei dati economici sulla composizione percentuale della spesa in alcuni Paesi europei ed extraeuropei: quanto spende lo Stato? .....	p. 138
4. Le pubbliche entrate all'inseguimento delle pubbliche spese: la pressione fiscale ed il suo andamento, il debito pubblico: quanto chiede lo Stato? Sintesi comparativa dei relativi dati economici. .....	p. 156
5. Osservazioni riassuntive sulla situazione attuale dell'economia pubblica italiana: disavanzo e debito pubblico, pressione fiscale. .....	p. 171
6. I vincoli comunitari alla politica economica pubblica degli Stati membri dell'Unione europea: l'esplicitazione del vincolo intertemporale di bilancio. Il problema del rapporto con i limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione. .....	p. 178

## PARTE SECONDA

### I LIMITI QUANTITATIVI DELL'IMPOSIZIONE FISCALE E L'ARTICOLO 53 DELLA COSTITUZIONE

#### CAPITOLO PRIMO

##### L'ASSEMBLEA COSTITUENTE, I LIMITI COSTITUZIONALI DELL'IMPOSIZIONE E LA PRIMA INTERPRETAZIONE DELL'ART. 53 COST.

1. Premessa. Inesistenza di espliciti limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione. Conseguente necessità di approfondire l'interpretazione dell'art. 53 Cost. .....	p. 195
--	--------

2. L'art. 53 Cost. e i lavori dell'Assemblea Costituente. Il Rapporto della Commissione economica: capacità contributiva e limiti all'imposizione. .....	p. 198
3. ( <i>Segue</i> ) La discussione in assemblea: capacità contributiva, progressività del sistema tributario e limiti soggettivi massimi e minimi all'imposizione. .....	p. 208
4. L'originario indirizzo "svalutativo" del principio di capacità contributiva e la distinzione tra norme costituzionali precettive e programmatiche. .....	p. 216
5. Il superamento della distinzione da parte della prima giurisprudenza costituzionale ed il "rifiorire" di studi sulla capacità contributiva. L'art. 53 Cost. come parametro e garanzia. Rinvio. .....	p. 224

## CAPITOLO SECONDO

### IL LIMITE COSTITUZIONALE MINIMO DELL'IMPOSIZIONE ED IL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

1. Premessa. I limiti quantitativi dell'imposizione e l'art. 53 Cost.: dottrina, legislazione e giurisprudenza costituzionale a confronto. Opportunità di muovere dal limite minimo. .....	p. 231
2. Il limite minimo dell'imposizione come contenuto necessario del principio di capacità contributiva. .....	p. 233
3. L'estensione soggettiva ed oggettiva del minimo esente: il problema dell'incidenza dei carichi di famiglia e dell'allargamento del minimo oltre quanto è strettamente necessario per sopravvivere. .....	p. 241
4. ( <i>Segue</i> ) I possibili ulteriori fondamenti costituzionali del limite minimo e della sua estensione soggettiva ed oggettiva. .....	p. 249
5. Il limite minimo all'imposizione e la giurisprudenza costituzionale in tema di "minimo vitale". .....	p. 254

6. ( <i>Segue</i> ). Rilievi critici. Insufficiente (e problematica) individuazione dei vincoli alla discrezionalità legislativa. .....	p. 262
7. La disciplina vigente del minimo vitale. a) Il recente sistema delle deduzioni: carenza oggettiva e discriminazione soggettiva. .....	p. 268
8. ( <i>Segue</i> ) b) Ritorno al sistema delle detrazioni. Persistente e sostanziale ineffettività del limite costituzionale minimo dell'imposizione. .....	p. 283

### CAPITOLO TERZO

#### IL LIMITE COSTITUZIONALE MASSIMO DELL'IMPOSIZIONE ED IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1. Premessa. I limiti massimi dell'imposizione fiscale "oltre" il principio di capacità contributiva? .....	p. 291
2. Il godimento dei pubblici servizi come indice di capacità contributiva e criterio di graduazione del prelievo fiscale. .....	p. 295
3. ( <i>Segue</i> ) Profili critici. Impossibilità di individuare un preciso limite massimo al prelievo nel godimento di servizi pubblici. .....	p. 303
4. Il prelievo fiscale indiscriminato come eversione del sistema di economia mista previsto dalla Costituzione: conseguente limite massimo all'imposizione. .....	p. 310
5. ( <i>Segue</i> ) Rilievi critici. Indeterminatezza del limite quantitativo e problematica definizione del rapporto con la tutela della proprietà privata. .....	p. 319
6. L'imposizione eccessiva e la garanzia del diritto di proprietà e dell'iniziativa economica privata: artt. 41 e 42 Cost. e conseguente limite massimo dell'imposizione. .....	p. 324
7. ( <i>Segue</i> ) Rilievi critici: capacità contributiva, diritti economici, dovere	

tributario e interesse fiscale. Il problema della quantificazione dei limiti e della distinzione tra limite oggettivo e soggettivo.	p. 330
8. Il limite dell'assoluta arbitrarietà ed irragionevolezza della misura dell'imposizione nella giurisprudenza della Corte costituzionale.	p. 339
9. ( <i>Segue</i> ) Impossibilità di reperire limiti costituzionali al prelievo negli artt. 41, 42 e 47 Cost. Capacità contributiva come principio autonomo e distinto rispetto alla tutela dei diritti economici?	p. 348
10. ( <i>Segue</i> ) Rilievi critici. Omogeneità “sostanziale” dei principi costituzionali coinvolti e necessità di coordinamento (bilanciamento) dei valori ad essi sottostanti.	p. 358
11. Assoluta discrezionalità legislativa e sostanziale inesistenza (e quindi ineffettività) di limiti costituzionali massimi al prelievo nell'ordinamento italiano. Brevi rilievi in ordine all'andamento della misura massima dell'imposizione in Italia.	p. 371

## CONCLUSIONI

1. Costituzione, principio di capacità contributiva e limiti costituzionali all'imposizione fiscale.	p. 383
2. I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale nell'ordinamento italiano: sintesi dello <i>status quo</i> . Ineffettività di tali limiti; assoluta discrezionalità del legislatore tributario.	p. 388

### Bibliografia

.....	p. 393
-------	--------

### Giurisprudenza costituzionale

.....	p. 409
-------	--------



**PARTE PRIMA**

**I LIMITI QUANTITATIVI DELL'IMPOSIZIONE FISCALE  
TRA DIRITTO ED ECONOMIA  
PROBLEMATICHE GENERALI**



## CAPITOLO PRIMO

### LA CRISI FISCALE DELLO STATO ED IL RILIEVO COSTITUZIONALE DEI LIMITI ALL'IMPOSIZIONE

SOMMARIO: 1. Premessa. Crisi fiscale dello Stato, diritto costituzionale e limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale. – 2. La crisi fiscale. Due diversi punti di vista: il contribuente-governato, l'amministratore-governante, lo studioso di diritto ed economia. I "sintomi" della crisi. – 3. Crisi fiscale e forma di Stato. Breve precisazione preliminare sul rapporto tra forma di Stato e forma di governo. – 4. (*Segue*) Dallo Stato patrimoniale allo Stato di polizia. – 5. (*Segue*) Dallo Stato liberale di diritto allo Stato sociale di diritto. – 6. Centralità della "questione fiscale" per il diritto costituzionale attuale. – 7. Principio del sacrificio e principio del beneficio a confronto. Il sacrificio "funzionale" e l'adesione all'imposta. – 8. Limiti quantitativi dell'imposizione fiscale e diritto costituzionale: limite oggettivo e limiti soggettivi; limite massimo e limite minimo. I limiti all'imposizione come possibile punto di equilibrio tra l'individuo, la società civile e lo Stato. – 9. Sintesi degli obiettivi, del metodo e delle linee di sviluppo della riflessione sui limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale.

1. *Premessa. Crisi fiscale dello Stato, diritto costituzionale e limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale.*

E' oramai sempre più diffusa, negli ordinamenti contemporanei, la percezione della crisi fiscale dello Stato: ogni analisi della presente situazione economica e sociale, ogni riflessione sulla struttura e sull'evoluzione della società organizzata, ogni tentativo o programma di riforma trova di fronte a sé l'ostacolo della scarsità – sempre più

evidente – delle risorse di cui lo Stato può disporre.

Non v'è dubbio che la crisi fiscale costituisce argomento primo e fondamentale della scienza delle finanze; può dirsi lo stesso per il diritto costituzionale?

Se si sostenesse che è impossibile soffermarsi sulle questioni più attuali e significative del diritto costituzionale senza muovere dalla crisi fiscale dello Stato, si andrebbe incontro, con ogni probabilità, a critiche di vario genere. Nella migliore delle ipotesi si verrebbe accusati di sopravvalutare il tema della fiscalità; nella peggiore, di confondere i problemi giuridici con quelli economici <sup>(1)</sup>.

In realtà, sembrano esistere diverse ragioni che inducono a considerare la “questione fiscale” come essenziale nell’ambito del diritto costituzionale, e sono tutt’altro che secondarie. Si tratta di ragioni che per essere comprese appieno ed accolte richiedono, tuttavia, un adeguato approfondimento <sup>(2)</sup>. Il primo passo che è necessario muovere in tal senso consiste – evidentemente – nel chiarire in via preliminare cosa si intenda per “crisi fiscale dello Stato”; una volta individuati gli elementi caratteristici di tale crisi si potrà, quindi, cercare di riflettere sul significato che essi rivestono per il diritto costituzionale.

Solo in questo contesto può essere collocata, in una prospettiva concreta e capace di offrire indicazioni di qualche utilità, la riflessione sui limiti quantitativi dell’imposizione fiscale.

In effetti, il senso ultimo di uno studio sul tema dei limiti quantitativi dell’imposizione non è individuare *ex novo* immaginarie e

---

<sup>1</sup> Una critica di questo tipo fa emergere già da ora l’assoluta necessità di riflettere sulle relazioni esistenti tra utilizzo delle risorse disponibili e diritto (e diritti). L’argomento sarà oggetto di approfondimento nel seguente capitolo.

<sup>2</sup> Sostenere puramente e semplicemente che la crisi fiscale dello Stato deve essere ritenuta tema fondante dell’attuale diritto costituzionale è infatti altrettanto ingiustificato quanto concludere che non deve esserlo affatto.

forse irrealizzabili formule costituzionali per realizzare l'imposta "perfetta" <sup>(3)</sup>. L'obiettivo che si cercherà di raggiungere, molto più modestamente, è in realtà quello di evidenziare la profonda ed intima "dignità costituzionale" del nesso giuridico-economico che lega il contribuente alle istituzioni; tenendo, peraltro, in costante considerazione il problema sempre aperto del rapporto tra risorse economiche disponibili e diritto, nonché delle conseguenze che la loro scarsità comporta sul sistema dei diritti e dei doveri costituzionali dei consociati.

2. *La crisi fiscale. Due diversi punti di vista: il contribuente-governato, l'amministratore-governante. I "sintomi" della crisi.*

Non è agevole definire compiutamente in poche parole un concetto complesso: se si sintetizza eccessivamente, si rischia di omettere la considerazione di profili fondamentali che lo caratterizzano; se si utilizzano espressioni vaghe ed onnicomprensive, si corre il pericolo di non spiegare alcunché. La definizione di "crisi fiscale", da questo punto di vista, è particolarmente problematica, perché assai complessi e vari sono gli aspetti della realtà che ad essa sottostanno.

Si è detto che la crisi fiscale è sotto gli occhi di tutti, è percepibile ogni giorno. Può quindi avere una certa utilità, in via di prima approssimazione al tema, provare a domandarsi come venga intesa questa crisi dai vari soggetti che operano nell'esperienza giuridica ed

---

<sup>3</sup> Il che non significa affatto che il problema della giustizia dell'imposizione fiscale sia secondario, come si avrà modo di considerare spesso nel prosieguo. Sul tema è doveroso richiamare sin d'ora L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, ristampa inalterata, Milano, 1975.

economica. Se chiedessimo che cosa sia e come venga percepita la crisi fiscale dello Stato, probabilmente riceveremmo risposte diverse a seconda dell'interlocutore cui poniamo la domanda. Per semplicità, tuttavia, potrebbero essere individuati due diversi punti di vista "fondamentali": quello del contribuente (governato) e quello dell'amministratore pubblico (governante) (<sup>4</sup>).

Il contribuente-governato nel rispondere collegherebbe, con ogni probabilità, la crisi fiscale ad un ampio insieme di fattori considerati negativi: i tributi sono troppi, eccessivi nella loro misura ed irragionevoli; gli apparati pubblici sono inefficienti e causa di sprechi; i servizi pubblici, nonostante l'alto livello di tassazione, non funzionano bene, e spesso sono i meno meritevoli e bisognosi ad usufruire dei servizi assistenziali; esistono forti disuguaglianze tra i contribuenti: c'è chi paga troppo e chi troppo poco, chi paga perché sente di doverlo fare e chi perché non se ne può sottrarre, chi non paga quanto dovrebbe – senza timore di subirne le conseguenze – e chi paga anche per costoro.

L'amministratore-governante risponderebbe che la crisi fiscale si evidenzia nella quotidiana difficoltà di gestire correttamente il denaro pubblico, nel – sempre più problematico – mantenimento dell'equilibrio tra entrate e spese. Per finanziare l'attività amministrativa e la conseguente spesa pubblica c'è bisogno di risorse: le entrate non sono mai abbastanza, le spese sempre troppe. Chi governa la cosa pubblica in una condizione di crisi fiscale è costantemente combattuto tra due alternative che appaiono inconciliabili: aumentare l'imposizione fiscale per avere maggiori risorse con cui offrire servizi alla cittadinanza (chiedere di più per dare di più), oppure ridurre l'imposizione e "tagliare" di conseguenza la spesa pubblica (chiedere di meno per dare

<sup>4</sup> Si tratta, evidentemente, di una estrema semplificazione: di fronte ad una domanda di questo tipo le risposte potrebbero essere molteplici.

di meno). Il problema è aggravato dal fatto che il contribuente-governato medio, che del governante è elettore, nella maggior parte dei casi vuole allo stesso tempo “più servizi e meno tasse”.

Quale di questi diversi modi di intendere e di porsi di fronte alla crisi fiscale dello Stato deve essere posto a fondamento di una riflessione sui rapporti tra imposizione fiscale e diritto costituzionale?

La visione da preferire sembra essere, con ogni probabilità, quella più ampia possibile, capace di cogliere e sintetizzare la posizione dei vari soggetti che operano nell'ordinamento: i governati (che pagano), i governanti (che impongono di pagare). La riflessione sulla crisi fiscale, sul modo in cui essa influisce nell'ordinamento giuridico e sulle conseguenze che comporta sul piano del diritto costituzionale in generale (e dei limiti quantitativi all'imposizione in particolare), deve quindi essere condotta in una prospettiva concreta, e non meramente astratta: capace, in altri termini, di affrontarne le problematiche sia apprezzando il punto di vista dei contribuenti-governati, sia comprendendo, allo stesso tempo, le responsabilità degli amministratori-governanti.

La definizione di crisi fiscale, seppure sintetica, non può quindi che essere composita: dovrebbe, infatti, rappresentare e tentare di conciliare aspetti diversi e potenzialmente disomogenei dell'esperienza giuridica.

Le riflessioni sulla crisi fiscale dello Stato non sono certo mancate tra gli studiosi di economia e di diritto <sup>(5)</sup>. Celebre rimane la definizione secondo cui la crisi fiscale dello Stato consiste nella “tendenza delle spese governative ad aumentare più rapidamente delle entrate”: il che fa sorgere una serie di domande inevitabili. “Chi pagherà le crescenti spese governative? Aumenteranno alcuni tipi di spesa e diminuiranno altri?”

---

<sup>5</sup> Anche se, il più delle volte, la crisi fiscale viene semplicemente considerata come presupposta, a prescindere dalla sua puntuale definizione.

Può il governo fornire più servizi chiedendo in cambio meno imposte?”. Ed infine: “può il sistema fiscale sopravvivere nella forma attuale?”<sup>(6)</sup>. Queste domande sintetizzano già, con notevole efficacia, i caratteri essenziali della crisi fiscale.

Con specifico riferimento all'Italia, si è detto che la crisi fiscale è strettamente connessa “alla crisi delle forme tradizionali dello Stato sociale e ad effetti patologici dovuti alla insufficiente definizione della funzione e degli obiettivi del sistema di protezione sociale”<sup>(7)</sup>. La situazione è aggravata, inoltre, da “gravi sperequazioni nella distribuzione del carico fiscale”, dipendenti in larga parte da una massiccia evasione fiscale<sup>(8)</sup>, ed ulteriormente acuita dal ricorso costante al sistema dei condoni fiscali. “I condoni sono (...) diventati un'imposta sull'evasione, e i contribuenti si sono divisi tra chi ha concorso alla spesa pubblica pagando le imposte ordinarie previste dalle leggi tributarie e chi quel concorso ha potuto realizzarlo pagando, in misura molto ridotta rispetto ai primi, solo una piccola parte di quanto

---

<sup>6</sup> Questa la definizione e gli interrogativi posti dalla crisi fiscale secondo J. O' CONNOR, *The Fiscal Crisis of the State*, New York, 1973, trad. it. di V. Grisoli *La crisi fiscale dello Stato*, Torino, 1977, 4-6. L'Autore argomenta con specifico riferimento all'ordinamento nordamericano, ma gran parte delle considerazioni sono evidentemente di portata generale, riguardando lo Stato contemporaneo di impostazione capitalistica, in sé e per sé considerato.

<sup>7</sup> L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, 1996, 399, secondo cui in nome del principio di eguaglianza “si è spesso rinunciato ad una chiara distinzione tra interventi di tipo assicurativo e di tipo solidaristico, cioè tra le prestazioni che possono rimanere a carico dei privati e quelle che, invece, devono essere finanziate, tramite il sistema fiscale, a carico della solidarietà collettiva“. Dello stesso Autore si veda anche, su questo tema, *Crisi fiscale dello Stato-Nazione e ridefinizione del modello di Welfare: la via della sussidiarietà nel rapporto impositivo*, in AA. VV., *Liberi di scegliere: dal welfare state alla welfare society*, a cura di Giorgio Vittadini, Milano, 2002, 367-404.

<sup>8</sup> L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 400.



avrebbe dovuto”<sup>9</sup>).

Altrettanto significativo è il problema della mobilità della ricchezza, conseguenza immediata della globalizzazione e dell'apertura internazionale dei mercati. Si realizza una “progressiva dissociazione”, sul piano territoriale, tra Stato e mercato, che conduce alla rottura del tradizionale rapporto tra Stato e imposizione fiscale: “non è più lo Stato che sceglie come tassare la ricchezza, è la ricchezza che sceglie dove essere tassata”<sup>10</sup>. Ciò si traduce in un'ulteriore sperequazione del carico tributario, poiché “la grande ricchezza (...) può sfuggire alla pretesa fiscale dello Stato, migrando nei territori dove la pressione fiscale è meno elevata”. L'elevata pressione fiscale nazionale finisce quindi essenzialmente per “accanirsi e tartassare i redditi medio-bassi,

---

<sup>9</sup> L. ANTONINI, G. LOMBARDI, *La difficile democrazia, la speranza della sussidiarietà*, in AA. VV., *Un “io” per lo sviluppo*, a cura della Fondazione per la Sussidiarietà, Milano, 2005, 53. Si è pure parlato, con riferimento ai condoni, di uno “Stato simoniacco”, che commercia indulgenze: così M. BERTOLISSI, “*Rivolta fiscale*” *federalismo riforme istituzionali. Promemoria per un'Italia che cambia*, Padova, 1997, 49.

<sup>10</sup> In questo senso G. TREMONTI, *Il futuro del fisco*, in AA. VV., *Nazioni senza ricchezza e ricchezza senza nazione*, Bologna, 1993, 57, 65: “mentre le strutture statali restano ‘domestiche’, la ricchezza ne fuoriesce, seguendo una sua fiscale *artificial reason*, per entrare in aree di progressiva apolidia fiscale”. Sul tema, si vedano anche le considerazioni di S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente: il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, 30-31, che ragiona di vere e proprie “termiti fiscali” che “erodono alla base i sistemi impositivi nazionali (...): la diffusione del commercio elettronico; la progressiva sostituzione del denaro 'reale' con *e-cash*; l'importanza crescente delle operazioni intra-aziendali all'interno delle società multinazionali, con i connessi problemi di *transfer pricing*, lo sviluppo delle piazza finanziarie *off-shore* e dei paradisi fiscali; la moltiplicazione di nuovi strumenti ed agenti finanziari, come i derivati e gli *edge funds*; l'incapacità di tassare il capitale finanziario; l'aumento delle attività estere; e la crescente mobilità degli individui. Ma la classificazione delle termiti fiscali non è completa, perché nuove sottospecie possono essere scoperte mediante l'osservazione dei sistemi impositivi. E non è neppure chiaro, allo stato dei fatti, se gli Stati possano sterminarle od almeno ridurne l'azione infestante per i gettiti nazionali”.

che non possono avere mobilità internazionale, e i cosiddetti ‘beni al sole’ ” (11).

Si è anche osservato come nell’ordinamento italiano – ma la considerazione è estensibile a qualunque altro ordinamento che versi in situazione analoga – la crisi riguardi essenzialmente due ordini di rapporti: “la relazione contribuente-amministrazione finanziaria percettrice di risorse e la relazione cittadino-pubblica amministrazione erogatrice di prestazioni e servizi” (12). In questo contesto, una delle cause essenziali della “rivolta fiscale” è ravvisabile nel diverso trattamento riservato al cittadino ed all’amministrazione. I rapporti tra chi paga e chi spende appaiono sempre più spesso “regolati in modo così squilibrato da colpire, per un verso, addirittura comportamenti di mero pericolo o fatti di evasione anche modesta con sanzioni penali e amministrative gravissime e da lasciare, per altro verso, immuni da conseguenze (...) comportamenti di amministratori di enti pubblici aventi enorme rilievo sul bilancio dello Stato” (13).

La crisi fiscale, in questa prospettiva, non si caratterizza tanto per il tipo di imposte esistenti, quanto per il modo in cui tali imposte vengono applicate, per il sempre più problematico rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, per il funzionamento del “sistema fiscale

---

<sup>11</sup> L. ANTONINI, G. LOMBARDI, *La difficile democrazia, la speranza della sussidiarietà*, cit., 55.

<sup>12</sup> M. BERTOLISSI, “Rivolta fiscale” *federalismo riforme istituzionali. Promemoria per un’Italia che cambia*, cit., 129. Per considerazioni analoghe si veda anche, dello stesso Autore, *Identità e crisi dello stato costituzionale in Italia*, Padova, 2002.

<sup>13</sup> M. BERTOLISSI, “Rivolta fiscale” *federalismo riforme istituzionali. Promemoria per un’Italia che cambia*, cit., 53. Ad aggravare ulteriormente la situazione contribuisce, poi, la patologica e scoordinata ipertrofia normativa in materia tributaria, accompagnata il più delle volte da una interpretazione giurisprudenziale quasi sempre sfavorevole al contribuente, in nome dell’interesse fiscale (49-50).

complessivamente considerato <sup>(14)</sup>. “Un buon apparato può gestire vari tipi d'imposte, ma quando l'apparato fa acqua, nessuna imposta funziona bene” <sup>(15)</sup>.

Alla luce di tutto ciò, è inevitabile giungere alla conclusione che attualmente l'imposizione fiscale è considerata come qualcosa di negativo, opprimente, ed in molti casi ingiustificato: “la concezione dell'imposta come distruzione ha trionfato e continua, tuttora, a dominare incontrastata” <sup>(16)</sup>. Trova oggi definitiva conferma quanto si era considerato più di mezzo secolo fa: “alla coscienza e alla sensibilità dell'uomo della strada il diritto tributario appare tutt'altro che un meccanismo di giustizia (...): piuttosto appare, invece, un sempre più soffocante e inestricabile viluppo di odiose 'imposizioni' (...); (...) la stessa terminologia fiscale, dalla 'imposta' alla 'pressione' fiscale, dalla 'evasione' al 'giro di vite', dal 'carico' all' 'esazione', rispecchia con perfetta attualità questa viva sensazione” <sup>(17)</sup>.

Sarebbe possibile, volendo, procedere a lungo nell'elencare i “sintomi” della crisi fiscale dello Stato. Già a questo punto, tuttavia, è possibile cercare di riassumerne i dati caratteristici e fondamentali, che dovranno essere costantemente considerati nel riflettere sul rilievo costituzionale dell'imposizione tributaria.

---

<sup>14</sup> Osserva R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Speciale*, Milano, 1996, 6, che “il 'sistema fiscale' non dipende da quali imposte si scelgono, ma da come queste imposte vengono concretizzate nella legislazione, da quali adempimenti richiedono ai cittadini, dall'efficienza con cui gli apparati fiscali intervengono nell'assistenza ai contribuenti, nell'erogazione dei rimborsi, nei controlli all'evasione”.

<sup>15</sup> R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Speciale*, cit., 7. Da ciò deriva evidentemente l'importanza, in un periodo di crisi fiscale, della riforma in senso efficiente degli apparati.

<sup>16</sup> G. VITALETTI, *La crisi fiscale dello Stato e le sue alternative*, in AA. VV., *Lo stato sociale in Italia. Bilanci e prospettive*, a cura di P. Donati, Milano, 1999, 310.

<sup>17</sup> L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., 2.

Complessivamente inteso, lo Stato “affetto” da crisi fiscale si caratterizza per: spesa pubblica elevata; situazione di *deficit* e costante difficoltà nel conseguire il pareggio tra entrate e spese; conseguente mantenimento di alta pressione fiscale; inefficienze nel sistema amministrativo e nell'erogazione dei servizi pubblici; sostanziale irresponsabilità dei gestori della cosa pubblica; insoddisfazione generalizzata del cittadino e rapporto conflittuale tra contribuenti ed amministrazione finanziaria; evasione fiscale diffusa; elevata diseguaglianza nella distribuzione degli oneri fiscali.

Quanto più numerosi e gravi sono tali “sintomi”, tanto maggiore è la “gravità” della crisi fiscale.

3. *Crisi fiscale e forma di Stato. Breve precisazione preliminare sul rapporto tra forma di Stato e forma di governo.*

Se questi sono gli aspetti – i più significativi, quantomeno – della crisi fiscale dello Stato, qual è dunque la sua rilevanza per il diritto costituzionale?

Nel descrivere la crisi fiscale si è fatto riferimento più volte – non a caso – al contribuente-governato ed all'amministratore-governante. La relazione tra questi due soggetti e, più in generale, tra cittadino ed amministrazione, evoca immediatamente – e pressoché inevitabilmente – il problema della cosiddetta forma di Stato.

E' noto che per forma di Stato si intende il modo d'essere dello Stato complessivamente considerato, “risultante dalla sintesi di tre elementi costitutivi: un popolo, un territorio, un governo” <sup>(18)</sup>. La forma

---

<sup>18</sup> La definizione è di L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, Padova, 1998, 27.

di Stato attiene, più in particolare, al modo in cui si atteggiavano i rapporti che intercorrono tra i governanti e i governati, allo Stato considerato come tutto; laddove le forme di governo concernono i soli rapporti tra gli organi di governo – in senso lato – o, detto altrimenti, lo Stato come parte o apparato <sup>(19)</sup>. Pertanto, nell'ambito della forma di Stato si è soliti collocare ogni riflessione sul complesso dei diritti e dei doveri dei cittadini, e sull'insieme di compiti e di obblighi che spettano ai pubblici poteri <sup>(20)</sup>.

Tra forme di Stato e di governo esiste, evidentemente, una stretta correlazione: la “struttura” del potere si riflette nella “struttura” dell'intero ordinamento, e da essa dipende. Il modo in cui è organizzato lo Stato soggetto ed i rapporti che legano i vari organi di governo comportano un certo assetto della società civile, ed allo stesso tempo sono il prodotto di esso. Se chi governa non subisce alcuna limitazione da parte di poteri concorrenti capaci di controllarlo, ciò si tradurrà inevitabilmente in una tendenziale compressione dei diritti dei governati

---

<sup>19</sup> Questa è la tradizionale distinzione tra forme di Stato e forme di governo, solitamente richiamata nell'ambito della manualistica. Si vedano in proposito, tra i tanti: R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Torino, 2007, 33-34; P. CARETTI, U. DE SIERVO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2004, 22; L. CARLASSARE, *Conversazioni sulla Costituzione*, Padova, 2002, 15-16; G. FALCON, *Lineamenti di diritto pubblico*, Padova, 2003, 128, 133; L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 28; F. TERESI, *Le istituzioni repubblicane*, Torino, 2002; A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, Torino, 2004, 111.

<sup>20</sup> Peraltro, se per forma di Stato si indica la sintesi di un popolo, un territorio ed un governo, è chiaro che in questo ambito si tende ad inserire pure lo studio dei diversi modi in cui possono articolarsi su base spaziale-territoriale i rapporti tra governanti e governati. Si ragiona, in proposito, di Stati unitari (caratterizzati dalla presenza di un unico governo centrale), in contrapposizione ai cosiddetti Stati composti (che dagli Stati unitari differiscono per la coesistenza di un governo centrale e di più governi locali). Per un'analisi delle varie forme di Stato in questa accezione si rinvia a A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, cit., 153-173, che distingue Stato decentrato, Stato regionale e Stato federale.

(come avvenuto negli Stati assoluti e, più recentemente, negli Stati totalitari). Analogamente, in uno Stato liberaldemocratico, il sistema di equilibri tra i vari poteri dello Stato va di pari passo con lo sviluppo delle garanzie dei governati e degli strumenti di tutela di fronte all'autorità <sup>(21)</sup>.

E' senz'altro vero, da questo punto di vista, che le forme di governo “tendono ad acquistare un maggior rilievo ed un più autonomo profilo all'interno della categoria ‘sistema democratico costituzional-pluralistico’, appunto perché esso sopporta un giuoco più elastico e variato di organi e di poteri; mentre in altri sistemi potrebbe dirsi che la forma di Stato ‘assorbe’ largamente quella di governo, riducendola ad un insieme di modalità organizzative piuttosto marginali. Così avviene quando la sovranità appartenga al monarca assoluto o al partito unico, il che spiega anche, sul piano storico, perché la distinzione tra i due tipi di classificazione (forme di Stato e forme di governo) sia emersa

---

<sup>21</sup> In effetti vi è chi, sulla base di tali considerazioni, ha negato la possibilità di distinguere le forme di Stato da quelle di governo. Per una panoramica delle varie posizioni dottrinali sul rapporto tra forme di Stato e di Governo si vedano A. MATTIONI, F. FARDELLA, *Teoria generale dello Stato e della Costituzione*, Torino, 2002, 207-231, i quali concludono per l'inopportunità di tale distinzione: “una distinzione può essere accolta sulla base di un unico criterio classificatorio, solo quando questo sia pienamente esaustivo; quando cioè esso sia in grado di tracciare una netta discriminatoria fra le complesse realtà che intende concettualmente separare. Tale requisito non è soddisfatto dalla dicotomia ‘forma di Stato/forma di governo’, che trova il suo elemento individuatore in un unico criterio classificatorio. Ad essa deve sostituirsi un tassonomia – ovvero una ‘tipologia’ di carattere non idealtipico, ma ‘induttivo’ – di formazioni statali. (...) La tipologia di Stati – atta a prendere il posto della distinzione tradizionale – è perciò conseguita grazie all'impiego di una pluralità di criteri”, il cui impiego congiunto “permette di analizzare – con maggiore aderenza e con più preciso rigore di quanto non consentano gli schemi classificatori dualistici- le entità statali, nella vasta gamma di fenomenologie politiche ed istituzionali che ci vengono offerte dalla realtà storica” (231).

relativamente tardi e tenda anche oggi a subire delle eclissi” (22).

Ciò induce, indubbiamente, ad accogliere la tradizionale distinzione tra forme di Stato e di governo *cum grano salis*, ma ne conferma allo stesso tempo l'utilità e la validità, quantomeno sotto due profili (23).

In primo luogo, perché consente di “spiegare come uno Stato possa continuare ad essere se stesso, pur nel mutare delle sue forme di governo” (24). In secondo luogo, perché permette di cogliere la sostanziale identità di ordinamenti caratterizzati da diverse articolazioni delle strutture di potere. Ad esempio, non v'è dubbio che molti ordinamenti contemporanei, sia di *civil law* che di *common law*, pur differenziandosi per la forma di governo (monarchie parlamentari alcuni, repubbliche parlamentari o presidenziali altri), sono accomunati

---

<sup>22</sup> L. ELIA, *Voce Governo (forme di)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, vol. XIX, 1970, 635. Nello stesso senso C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Tomo I, X edizione rielaborata ed aggiornata a cura di F. Modugno, A. Baldassarre, C. Mezzanotte, Padova, 1991, 140: “la trattazione separata delle due categorie acquista una sua ragion d'essere nel presupposto della sussistenza di siffatta suddivisione” del potere tra vari organi di vertice dell'ordinamento, “essendo chiaro che ad essa non potrebbe farsi ricorso se ci si riferisce a quegli ordinamenti a struttura estremamente semplificata in cui tutto il potere risulti concentrato in un solo soggetto, sia esso un autocrate o la totalità popolare”.

<sup>23</sup> Conclude per l'opportunità di distinguere concettualmente le forme di Stato dalle forme di governo, pur nella considerazione delle reciproche interferenze, oltre a L. ELIA, *Voce Governo (forme di)*, cit., 635-636, e C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 140, anche L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 28-30.

<sup>24</sup> M. BERTOLISSI, R. MENEGHELLI, *Lezioni di diritto pubblico generale*, Torino, 1996, 320. Ad esempio, nell'ambito del Regno d'Italia si passò dalla forma di governo costituzionale puro alla forma di governo parlamentare senza alcuna frattura della forma di Stato: l'ordinamento italiano post-unitario, complessivamente inteso, era e rimase uno Stato liberale di diritto. La forma di Stato cominciò a mutare, semmai, con la progressiva estensione dei compiti e delle funzioni “sociali” dello Stato, e con il successivo riconoscimento del suffragio universale. Sul punto si tornerà *infra*, nel corso del quinto paragrafo.

da una forma di Stato essenzialmente analoga: al di là delle – inevitabili e necessarie – differenze e peculiarità, gli Stati democratici contemporanei sono generalmente caratterizzati da un insieme di valori basilari e da una configurazione dei rapporti tra società civile e potere senz'altro paragonabili e riconducibili ad una *ratio* comune. Se si negasse la distinzione tra forme di Stato e di governo sarebbe forse necessario rilevare che, in questi casi, ci si trova di fronte a tipologie di Stato assolutamente diverse, a causa della diversa organizzazione dell'apparato di governo. Il che potrebbe apparire eccessivo, e costringerebbe – proprio per evitare fraintendimenti – ad evidenziare immediatamente quali sono le analogie e le differenze tra gli ordinamenti considerati. Ma allora, pur con le dovute cautele, forse è opportuno mantenere la tradizionale distinzione tra forme di Stato e di governo, che almeno riesce ad appalesare da subito tali similitudini e difformità <sup>(25)</sup>.

Le forme di Stato vengono comunemente studiate in una prospettiva storica, evidenziando il mutamento del rapporto tra governati e governanti nell'evoluzione economica, giuridica e, più in generale, politica degli ordinamenti giuridici statali. La semplicità, forse persino eccessiva, della classificazione storico-giuridica comunemente proposta <sup>(26)</sup> non esclude, peraltro, che da essa sia possibile trarre qualche spunto significativo per la presente riflessione.

L'evoluzione storica della forma di Stato è, a ben vedere, di

---

<sup>25</sup> Rimane pur vero, in ogni caso, che quando si ragiona di Stati autoritari, tale distinzione perde gran parte del suo significato: l'accentramento del potere nelle mani di un singolo – o di una oligarchia – porta in effetti a rendere assai evanescenti i confini tra la forma di Stato e quella di governo.

<sup>26</sup> Come avverte R. BIN, *Lo Stato di diritto*, Bologna, 2004, 8-9, la tradizionale trattazione e classificazione delle forme di Stato appare quasi una sorta di “storia tagliata a fette (...) tipica delle semplificazioni apportate dai manuali e dalle enciclopedie”, il “frutto di una semplificazione enorme, che soddisfa l'esigenza di avere a portata di mano modelli molto semplificati di riferimento storico”.



particolare interesse anche per l'analisi del nesso che lega diritto costituzionale ed imposizione fiscale: è facile intuire, in effetti, che la quantità e la natura dei tributi richiesti ai governati dipende dal tipo di poteri e funzioni che competono ai governanti. Ed è altrettanto evidente che le caratteristiche essenziali della crisi fiscale cambiano al mutare del contesto storico, politico e sociale nel quale essa trova alimento. Può essere utile, quindi, ripercorrere – almeno in sintesi – i tratti essenziali di tale evoluzione, per cercare di capire se, ed in che termini, la “questione fiscale” possa essere considerata un problema connaturato all'attuale forma di Stato.

#### 4. (Segue) *Dallo Stato patrimoniale allo Stato di polizia.*

La forma di Stato dalla quale si è soliti muovere è quella del cosiddetto Stato patrimoniale, sviluppatosi in Europa principalmente nei secoli XVI e XVII <sup>(27)</sup>. In tale Stato, come noto, il potere è decisamente accentrato nelle mani di un sovrano, tanto da configurarsi come assoluto <sup>(28)</sup>, e si caratterizza per la fondamentale mancanza di

---

<sup>27</sup> Il riferimento va a Spagna, Francia, Inghilterra (con le dovute precisazioni dovute alla natura particolare della monarchia inglese ed ai rapporti tra Parlamento e Re), Germania e Italia (divise, peraltro, in Regni e Principati).

<sup>28</sup> E' considerazione comune quella secondo cui la *potestas* del sovrano è *assoluta*, in quanto sovraordinata ad ogni altro potere e, quindi, priva di qualsivoglia controllo. In questo senso espressamente R. BIN, *Lo Stato di diritto*, cit., 12, G. SARTORI, *Elementi di teoria politica*, Bologna, 2002, 67, A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, cit., 116. Precisa M. FIORAVANTI, *Stato e Costituzione*, in AA. VV., *Lo Stato moderno in Europa*, a cura di M. Fioravanti, Roma-Bari, 2002, 10, che l'assolutismo politico consiste in quella “tendenza della monarchia a operare, con successo in certi casi, con difficoltà in altri, come in Inghilterra, in senso monocratico, eliminando sempre più le diverse forme di condivisione del potere che si erano stratificate nel tempo”.

distinzione tra diritto privato e diritto pubblico: “in particolare non esiste un diritto amministrativo e lo stesso Stato (...) è considerato patrimonio del re” (29).

Il rapporto tra re e sudditi è di tipo privatistico (si fonda cioè su un patto tacito o esplicito), e non esiste separazione tra funzioni del re e funzioni dello Stato: l'attività esecutiva e giudiziaria è svolta da funzionari – fiduciari – del re. In uno Stato di questo tipo non è concepibile una economia pubblica in senso proprio, poiché le finanze dello Stato si identificano con le finanze del re. Le entrate e le spese personali del re coincidono e si confondono con le entrate e le spese dello Stato (30).

Come si colloca, in questo contesto, il problema dell'imposizione fiscale? I sudditi – è improprio parlare di contribuenti, in questo contesto – sono chiamati a finanziare le spese pubbliche: devono pagare tasse, dazi, tributi di vario genere. Le spese pubbliche che con tali tasse vengono sovvenzionate sono composte in parte dalle spese personali del sovrano (oltre che della sua corte e dei suoi funzionari) e, soprattutto, dalle spese di carattere militare. Costa mantenere un esercito, costa condurre campagne di guerra lunghe e difficili. Si ricorda, in proposito, che “la Guerra dei trent'anni (...) aveva dissanguato tutti

<sup>29</sup> L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 36-37. Si suole distinguere, in tal senso, il “dominio eminente” che spetta al re su ogni parte del territorio dello Stato, ed il “dominio utile”, che spetta ai sudditi sulla terra – del sovrano – dalla quale traggono i frutti. Per un approfondimento sul tema si rinvia allo studio di G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, Torino, 1957, 63-74.

<sup>30</sup> A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, cit., 116; L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 36. Ritiene invece C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 142, che già in questo ambito si vada “via via affermando una concezione pubblicistica del potere sovrano, anche se mancano garanzie dei limiti posti al medesimo. Il motto di Luigi XIV ‘lo stato sono io’, se esprime la concentrazione del potere di comando nel sovrano, vuole anche significare che oggetto del dominio è un'entità, come lo stato, distinta dal patrimonio di lui”.

gli Stati d'Europa, costringendoli ad aumentare la pressione fiscale su una popolazione già stremata dai costi diretti e indiretti della guerra, della peste e delle carestie". Il che generò malcontenti popolari che sfociarono spesso in rivolte, se non addirittura in guerre civili <sup>(31)</sup>.

Nei limiti appena precisati, è forse già possibile parlare di una sorta di crisi fiscale, se con ciò si intende indicare una situazione di dissesto finanziario, accompagnata da malcontento popolare per l'elevata pressione fiscale. Tuttavia questo dissesto, questo stato di squilibrio tra entrate e spese, riguarda più che altro il patrimonio di una persona fisica singolarmente considerata – il monarca –, e non sembra riferibile ad un sistema oggettivo di rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti.

Assai più significativo, nella prospettiva che in questa sede interessa, è lo Stato di polizia, che dallo Stato patrimoniale si suole differenziare per un decisivo sviluppo dell'attività di governo e per un assolutismo "illuminato" <sup>(32)</sup>. Tale forma di Stato si caratterizza per il

---

<sup>31</sup> R. BIN, *Lo Stato di diritto*, cit., 14: "rivolte divamparono, tra il 1640 e il 1651, in Catalogna, Portogallo, Napoli (...), e Olanda, oltre che in Francia e in Inghilterra. Ma in questi due ultimi paesi, i più avanzati sulla strada della costruzione dello Stato nazionale, le insurrezioni presero la forma della guerra civile, dello scontro frontale tra il potere regio e le istanze antiassolutistiche di istituzioni diverse, ancora sospese tra gli antichi privilegi di tipo feudale e la rappresentanza della società civile. Gli esiti però furono opposti". In Francia il fronte rivoluzionario fu battuto, e spianata la via dell'assolutismo, in Inghilterra il conflitto tra re e Parlamento terminò con la sconfitta del monarca (Carlo I), il suo processo e la sua esecuzione (1649).

<sup>32</sup> Il processo evolutivo influenza l'intera Europa, principalmente nel corso del XVIII secolo; l'esempio più frequentemente citato di sovrano "illuminato" è senz'altro Federico II di Prussia. In materia di Stato di polizia e di assolutismo illuminato si veda il fondamentale scritto di G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, cit., 199-409.

Non tutti gli Autori concordano sulla possibilità di concepire lo Stato di polizia come una distinta forma di Stato. Ritengono trattarsi di una mera evoluzione dello Stato assoluto, in particolare, lo stesso G. ASTUTI, *La formazione dello Stato*

progressivo ampliamento dei compiti e delle finalità dell'ordinamento, cui si affianca un evidente sviluppo dell'intervento statale nei più vari settori. Conseguentemente, il diritto pubblico – ed in particolare il diritto amministrativo – assume una dignità ed un'importanza tali da consentirne la distinzione e l'emancipazione dal diritto privato.

Si assiste al nascere ed all'espandersi di una vera e propria burocrazia, intesa come complesso di uffici e funzionari deputati ad interagire nei più disparati modi nei rapporti tra governati e potere pubblico. Si delinea, per la prima volta, uno Stato persona giuridica, soggetto, apparato di governo, che si articola e organizza sino a divenire quella che oggi definiremmo Pubblica Amministrazione. Viene creato un complesso sistema di autorizzazioni, licenze e controlli cui l'attività dei privati è soggetta. Sorge un vero e proprio diritto pubblico dell'economia: “sia nel senso di regolare gli scambi interni ed internazionali, elevando barriere doganali e praticando per lo più il protezionismo; sia nel senso di costituire in via diretta vere e proprie manifatture pubbliche”. Gli Stati di polizia, inoltre, “gestiscono o comunque regolano i servizi sanitari ed assistenziali, creando ospedali e case per i poveri; provvedono alla realizzazione dei primi catasti;

---

*moderno in Italia*, cit., 293-303, e G. MARONGIU, *Storia del diritto pubblico*, Milano, 1956, 415. Concludono invece per l'opportunità di distinguere le due forme di Stato C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 142, e L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 35-40.

Diversa la posizione di M. FIORAVANTI, *Stato e Costituzione*, cit., 9-14, secondo cui nel periodo prerivoluzionario non sarebbe possibile ragionare di Stato assoluto (e di Stato di polizia) per delineare una forma di Stato in senso proprio: più corretto sarebbe riferirsi ancora allo Stato giurisdizionale (cioè fondato essenzialmente sullo *jus dicere*, sulla funzione giudiziaria), la cui evoluzione si sarebbe protratta sino alla rivoluzione. Nello stesso senso L. MANNORI, B. SORDI, *Giustizia e amministrazione*, in AA. VV., *Lo Stato moderno in Europa*, a cura di M. Fioravanti, Roma-Bari, 2002, 63-72.

assumono fra i loro compiti la stessa istruzione”<sup>(33)</sup>.

Lo Stato diviene, “pur restando estremamente autoritario, ‘paterno’, cioè vigile, premuroso, intraprendente (...). Che i sudditi lo vogliano e lo capiscano, oppure no, lo Stato vuole farli felici; li protegge, li assiste e li guida, come il padre di famiglia fa con i suoi figlioli inesperti della vita”<sup>(34)</sup>. Se si considera la varietà e la pervasività dei compiti assunti dal potere pubblico nell’ambito degli Stati di polizia, si è portati persino a concludere che essi rappresentano dei “prototipi degli Stati totalitari, in quanto rivolti ad organizzare (...) l’intera vita di coloro che vivono nel loro territorio”<sup>(35)</sup>.

In uno Stato di questo tipo la spesa pubblica è destinata ad aumentare inesorabilmente. Il patrimonio statale non è più il patrimonio del sovrano, ma il patrimonio dello Stato soggetto, è “il Fisco”: il Fisco,

---

<sup>33</sup> L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 37-38. Osserva G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, cit., 260, come in questo periodo vada affermandosi l’idea che “compito fondamentale dello Stato è l’incoraggiamento ed aiuto allo sviluppo di tutte le attività agricole, industriali, commerciali, e la tutela degli interessi economici privati in genere. La stessa polizia di sicurezza viene considerata anche sotto questo profilo, in quanto l’ordine pubblico interno e la sicurezza della proprietà privata sono presupposto necessario di una prospera vita economica; ma accanto ad essa si pone la polizia di benessere, come attività amministrativa tipicamente e direttamente rivolta all’attuazione di una politica economica idonea ad assicurare ed accrescere ed accrescere le condizioni materiali di vita delle popolazioni”.

<sup>34</sup> La sintesi, estremamente efficace, è di G. MARONGIU, *Storia del diritto pubblico*, cit., 415. Secondo l’Autore, questo assolutismo illuminato deve essere considerato una sorta di assolutismo “prerivoluzionario”, poiché sussisterebbe una “stretta ed evidente connessione tra i principi ispiratori di esso e quelli che raggiungono la loro maggiore espansione nella Rivoluzione. Questa scoppia in Francia, probabilmente proprio perché questo è uno dei pochi paesi nei quali il nuovo assolutismo non avesse mai soppiantato lo schema tradizionale della monarchia dell’*ancien régime*” (416). Dello stesso Autore si veda, *ivi*, la successiva analisi degli Stati assoluti “prerivoluzionari” in Italia (417 ss.).

<sup>35</sup> L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 37.

“rappresentante lo Stato in quanto titolare di diritti patrimoniali”, assume personalità giuridica distinta da quella dello Stato o del sovrano<sup>(36)</sup>. Il complesso burocratico-finanziario, per essere adeguatamente finanziato, ha bisogno di entrate sempre maggiori, richiede un concorso sempre più ampio dei sudditi alle pubbliche spese: aumenta di conseguenza l'imposizione fiscale, si moltiplicano le tasse ed i tributi. Il consolidamento della finanza pubblica e la ricerca di nuove fonti di entrata sono i fini cui tende “lo sviluppo del benessere economico e della ricchezza nazionale, mirando sempre all'incremento delle capacità contributive più che del tenore di vita delle popolazioni”<sup>(37)</sup>. L'interlocutore privilegiato dei governi settecenteschi divenne dunque “il proprietario in quanto contribuente, cioè individuo titolare di reddito”<sup>(38)</sup>.

La progressiva estensione dei compiti dello Stato, accompagnata dall'aumento dell'importanza del Fisco e della pressione tributaria porta i sudditi a “spersonalizzare” i sentimenti di disaffezione – prima – e di rivolta – poi – nei confronti del potere pubblico. Il suddito non si lamenta semplicemente del re e dei suoi capricci; comincia a lamentarsi dello Stato, inteso complessivamente come ampio apparato di governo

---

<sup>36</sup> G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, cit., 278. A questa distinzione corrisponde quella tra atti d'imperio (posti in essere dal sovrano) e atti di gestione (posti in essere dal Fisco): contro questi ultimi i sudditi potevano vantare pretese giuridiche, “e i loro diritti e interessi potevano trovare tutela anche col mezzo dell'azione o del ricorso, quantunque la cognizione della maggior parte di tali controversie fosse sottratta ai giudici ordinari e attribuita alla competenza di giurisdizioni speciali proprie dell'amministrazione” (*ibidem*).

<sup>37</sup> G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, cit., 326.

<sup>38</sup> L. MANNORI, B. SORDI, *Giustizia e amministrazione*, cit., 72; ciò avvenne, precisano gli Autori, “emarginando sempre più gli antichi portatori di tutta quella miriade di *status* a cui essi si erano appoggiati fin dal principio”. Per una panoramica sulle riforme tributarie apportate in questa fase dell'assolutismo si rinvia a G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, cit., 355 ss.

ed amministrazione, percepito come ingombrante ed invasivo: “il dramma dell’individuo moderno, isolato ed inerme di fronte all’autorità dello Stato, comincia proprio in questa età” (39).

5. (Segue) *Dallo Stato liberale di diritto allo Stato sociale di diritto.*

Con il passaggio dallo Stato di polizia allo Stato liberale di diritto il rapporto tra governati e governanti muta radicalmente (40).

Al vertice dell’ordinamento viene posto il cittadino, inteso non tanto come centro di doveri – com’era per il suddito – quanto di diritti, nei confronti degli altri cittadini e soprattutto nei confronti dello Stato. Lo Stato è di diritto perché è soggetto al diritto: non è più il singolo a vivere in funzione dello Stato, ma lo Stato ad esistere in funzione del singolo. I nuovi capisaldi dell’ordinamento statale divengono i principi di divisione dei poteri, di legalità, di uguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (41).

---

<sup>39</sup> G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, cit., 295.

<sup>40</sup> Anche se il passaggio allo Stato di diritto non sempre è avvenuto in modo traumatico: per una sintesi sul tema si veda A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, cit., 120-121. I due estremi sono senz’altro rappresentati dalla Francia, nella quale si giunse alla rivoluzione del 1789, e l’Inghilterra, in cui lo Stato di diritto si affermò essenzialmente in modo progressivo (se si eccettuano le due “rivoluzioni” condotte dal Parlamento contro gli Stuart – 1640-1649, e 1688-1689 –, culminate rispettivamente nella decapitazione di Carlo I e nell’abdicazione forzata di Giacomo II). “Negli altri paesi europei lo Stato di diritto si diffuse grazie alle conquiste napoleoniche, e s’impose coi moti risorgimentali del 1848, che portarono all’adozione di Carte costituzionali (*rectius*: statuti)” (*ivi*, 120). Lo Statuto Albertino concesso da Carlo Alberto per il Regno di Sardegna ne costituisce un classico esempio.

<sup>41</sup> La dottrina è concorde nell’individuare in questi tre principi i caratteri distintivi del primo Stato di diritto, cosiddetto “liberale”: in particolare si vedano R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, cit., 41-42; L. CARLASSARE,

Lo Stato liberale, contrariamente allo Stato di polizia, si caratterizza, dal punto di vista economico, per essere uno Stato “minimo”: cerca, cioè, di intromettersi il meno possibile nei rapporti tra privati, lasciando che i singoli operatori economici si muovano secondo le regole del mercato. “Spetta agli individui perseguire il proprio benessere senza interferenza da parte delle ‘politiche’ pubbliche: la società deve essere lasciata libera di svilupparsi secondo gli schemi che essa stessa si darà. Allo Stato spetta soltanto di assicurare che nessuno ostacoli le libere scelte individuali, minacci la persona e i beni dei cittadini, turbi l’ordine che la società si dà spontaneamente. Tutta l’architettura dello Stato di diritto e ogni suo elemento costruttivo tendono a questo risultato: respingere lo Stato dalla società civile, limitarne e imbrigliarne l’azione, circoscriverne i compiti, tutto ciò in nome di un solo valore, la libertà degli individui” (42).

E’ osservazione comune quella secondo cui lo Stato ottocentesco di diritto, deve essere considerato uno Stato “liberale ma non

---

*Conversazioni sulla Costituzione*, cit., 17-19, L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 41-42, A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, cit., 121-125. Per un approfondimento più ampio sullo Stato di diritto si rinvia ad AA. VV., *Lo Stato di diritto. Storia, teoria, critica*, a cura di P. Costa e D. Zolo, Milano, 2002.

Contrario alla nozione di Stato di diritto generalmente intesa, ed in particolare alla confusione tra profili strettamente giuridici e connotazioni politologiche M.S. GIANNINI, *Stato sociale: una nozione inutile*, in AA.VV., *Scritti in onore di Costantino Mortati. Aspetti e tendenze del diritto costituzionale*, Milano, 1997, 149-150, secondo cui “le letture in chiave politologia hanno voluto definire lo Stato di diritto in base a tratti puramente contingenti (...), ed è questa la ragione per cui non hanno validità scientifica”. A dimostrazione di ciò, l’Autore considera come lo Stato di diritto si riferisca “ad una vicenda che inizia, nei maggiori Stati europei, con le monarchie costituzionali preliberali, si svolge poi attraverso lo Stato monoclasse ad aristocrazia censitaria, lo Stato monoclasse ad organizzazione pluralistica o aperto a democrazie sostanziali, attraversando inoltre indubbiamente almeno alcune delle esperienze di Stato mono o pluriclasse autoritario”.

<sup>42</sup> R. BIN, *Lo Stato di diritto*, cit., 23-24.



democratico”<sup>(43)</sup>. Il principio di uguaglianza è infatti formalmente affermato ma sostanzialmente non garantito: l’elettorato attivo e passivo sono limitati, e quindi la sorte di molti è decisa da pochi, appartenenti – per forza cose – alle fasce più agiate ed istruite della popolazione. A ciò corrisponde una distribuzione sperequata delle risorse, che tende ad essere mantenuta tale dalla politica tendenzialmente non interventista dello Stato nell’economia e nei rapporti sociali<sup>(44)</sup>.

Il sistema economico-sociale caratteristico del primo Stato di diritto deporrebbe per un tendenziale contenimento della pressione tributaria complessiva. Ciò è vero solo in parte, per un duplice ordine di ragioni.

Innanzitutto, in molti Stati la pressione tributaria venne mantenuta ad alti livelli, se non addirittura elevata, per tentare di sanare il *deficit* che le finanze statali avevano accumulato nei periodi precedenti. Inoltre, il modello di Stato liberale non interventista in realtà quasi da subito lasciò spazio ad uno Stato in cui la spesa pubblica andò gradualmente aumentando, a causa della creazione di opere pubbliche e della progressiva istituzione di un sistema sempre più ampio di servizi pubblici. In questa prospettiva, anche il modello “Stato liberale di diritto”, al pari dello “Stato patrimoniale” e dello “Stato di polizia” può

---

<sup>43</sup> L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 43.

<sup>44</sup> Secondo C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 144, è questa la “fase ‘aristocratica’ dello stato moderno, caratterizzato dalla ‘dittatura della borghesia’, detentrici sia del potere politico che di quello economico, ed attuata mediante l’esclusione delle classi considerate inferiori da ogni diritto alla formazione della volontà statale. Deve pertanto ritenersi inesatta la denominazione di ‘democrazia classica’ con cui spesso si suole designare il tipo di stato all’epoca in esame, mentre più adatto ad esso è la formula ‘oligarchia liberale’ (o, se meglio piace, ‘criptodemocrazia’). L’assetto oligarchico perdura, sia pure con qualche attenuazione, fino alla seconda guerra mondiale, dalla quale inizia, se anche con realizzazioni imperfette, quella successiva della ‘democrazia’ ”.

apparire fortemente semplicistico: già “a fine Ottocento l’universo amministrativo non può essere più circoscritto alla sola *puissance publique*, alle tradizionali manifestazioni imperative della sovranità; si è irreversibilmente aperto a una nuova dimensione prestazionale, al *service public*, a quei servizi pubblici regolarmente funzionanti nei quali la statualità sempre più si rendeva visibile e si materializzava, garantendo una inedita legittimazione ai governanti” (45).

L’Italia ne è un fulgido esempio. Successivamente all’unificazione, il problema fondamentale fu appunto quello del “disavanzo pubblico ereditato dalla Stato sabaudo e (...) dalle spese che quest’ultimo aveva dovuto sostenere a causa delle guerre d’indipendenza contro l’Austria, e della politica di annessione dei vari Stati italiani e (...) del Regno delle Due Sicilie. L’altra causa di tale disavanzo era costituita dalla politica di rilancio degli investimenti, soprattutto per quanto concerne le infrastrutture” (46). La riforma del sistema tributario ed il conseguente aumento delle entrate fiscali furono gli strumenti che consentirono all’Italia di raggiungere il pareggio di bilancio, ed al contempo di sostenere un aumento della spesa pubblica (47).

---

<sup>45</sup> Così sintetizzano il nascere e lo svilupparsi dello “Stato provvidenza che si pone obiettivi concreti di gestione della società intera” L. MANNORI, B. SORDI, *Giustizia e amministrazione*, cit, 88-91.

<sup>46</sup> P. FERRARI, *Il concetto di tributo nella dottrina nella legislazione e nella dottrina italiana dall’Unità al secondo dopoguerra*, in *Riv. sc. sup. econ. fin.*, 2004, 45.

<sup>47</sup> Spesa pubblica finanziata “anche con l’emissione di titoli di debito pubblico e, soprattutto, favorita dal fatto che il rigore fiscale veniva in parte addolcito da una politica monetaria accomodante”, come nota P. FERRARI, *Il concetto di tributo nella dottrina nella legislazione e nella dottrina italiana dall’Unità al secondo dopoguerra*, cit., 49. Il raggiungimento del pareggio di bilancio venne realizzato a conclusione dell’ultimo ministero Minghetti (1873-1876). Per un’analisi della politica fiscale e dello sviluppo delle tutele sociali nell’ambito dell’ordinamento italiano si veda anche U. ALLEGRETTI, *Profilo di storia costituzionale italiana. Individualismo e assolutismo nello stato liberale*, Bologna, 1989, 519-538.

In Italia – come del resto in tutta Europa – l’evoluzione dello Stato liberale passa, essenzialmente, attraverso l’allargamento dell’elettorato attivo e passivo, ed il progressivo aumento di potere dei partiti rappresentativi dei ceti popolari più diffusi <sup>(48)</sup>.

A ciò consegue, in nome del principio di uguaglianza inteso non più in senso meramente formale, ma come obiettivo sostanziale dell’ordinamento giuridico, un massiccio sviluppo dell’attività dello Stato e della Pubblica amministrazione. Aumentano progressivamente i servizi forniti ai cittadini, viene istituito un complesso sistema assistenziale e previdenziale, crescono le tutele dei lavoratori e l’importanza dei sindacati nell’organizzazione economica.

Lo Stato ricomincia a porre regole via via più dettagliate che disciplinano, limitano e vincolano agli interessi pubblici le attività dei privati; gestisce direttamente attività economiche di vario tipo, che divengono vere e proprie imprese pubbliche. In ciò trova nuova linfa un

---

<sup>48</sup> Al riconoscimento del suffragio universale si giunse, in Europa, con tempi e modalità diverse. Ricordano R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, cit., 44, che in Gran Bretagna “il processo ebbe inizio nel 1832 (...) e dopo varie altre riforme (...) ebbe una spinta decisiva nel 1919 con l’introduzione del suffragio universale e raggiunse il suo culmine nel 1969”, con il riconoscimento del diritto di voto al diciottesimo anno d’età. In Italia “un primo incremento notevole dell’elettorato si realizzò con la riforma del 1882 (gli elettori arrivarono a rappresentare il 6,9% della popolazione), ma fu solo nel 1912 che si introdusse il suffragio ‘quasi universale’, perché il diritto di voto era accordato a tutti i cittadini maschi che avessero compiuto ventun anni e sapessero leggere e scrivere, o avessero prestato servizio militare per un certo tempo (questa riforma portò l’elettorato a rappresentare il 23,2 % della popolazione, con un aumento di cinque milioni di persone)”. In Italia le donne votarono la prima volta nel 1946, e nel 1971 fu abbassata l’età per il voto a 18 anni. La Francia, la Germania e la Svizzera “già dal 1890 riconoscevano il suffragio universale maschile, ma le condizioni politiche di quei Paesi impedirono per lungo tempo che si realizzasse un reale ingresso delle masse popolari nella vita politica”. Si veda sul punto anche L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 44.

sempre più ampio diritto pubblico dell'economia.

Si giunge in tal modo alla configurazione del cosiddetto Stato sociale di diritto – o *welfare State* –, che in realtà sembra quasi coniugare caratteristiche dello Stato liberale e dello Stato di polizia: dal primo mutua l'impostazione fondamentalmente personalistica (lo Stato esiste in funzione dell'individuo); dal secondo l'idea che i pubblici poteri abbiano dei compiti positivi di intervento e riorganizzazione della società civile, per garantire il benessere dei singoli <sup>(49)</sup>.

“Lo Stato di diritto, coniugandosi con lo Stato sociale”, finisce quindi per perdere “la sua pretesa di separatezza dalla società civile”: “è obbligato ad intervenire nell'ordine sociale per modificarlo, per attenuare le differenze ereditarie e garantire a tutti, per quanto possibile, la parità dei punti di partenza” <sup>(50)</sup>. Lo Stato liberale, assumendosi questi gravosi compiti, muta nel tempo sino a configurarsi come Stato liberaldemocratico, nel quale le istanze di libertà dei singoli trovano un contemperamento nelle esigenze di ridurre la disuguaglianza tra i cittadini <sup>(51)</sup>.

---

<sup>49</sup> Rileva la continuità tra Stato di polizia e Stato sociale di diritto, sotto questo profilo, S. MANGIAMELI, *Appunti sullo “Stato sociale sussidiario”*, in *Teoria del Diritto e dello Stato*, 2002, 236. Sul processo di progressiva formazione dello “Stato sociale” si veda C. COLAPIETRO, *La giurisprudenza costituzionale nella crisi dello Stato sociale*, Padova, 1996, 336-350.

<sup>50</sup> R. BIN, *Lo Stato di diritto*, cit., 41.

<sup>51</sup> Il problema del rapporto tra Stato di diritto (liberale) e Stato sociale (liberaldemocrazia) è particolarmente complesso. In questa sede si ritiene opportuno aderire alla tesi secondo la quale lo Stato sociale è compatibile con lo Stato di diritto, e ne costituisce uno sviluppo. In questo senso, in particolare: M. BERTOLISSI, R. MENEGHELLI, *Lezioni di diritto pubblico generale*, cit., 327-328, L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 47, G. SARTORI, *Elementi di teoria politica*, cit., 144-150, A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, cit., 128.

Vi è chi ha dubitato, peraltro, che lo Stato sociale abbia mantenuto le caratteristiche essenziali dello Stato di diritto, che sarebbe incompatibile con i nuovi compiti assunti dallo Stato. Si veda, per tutti, E. FORSTHOFF, *Rechtsstaat im wandel*,

Del fenomeno evolutivo che porta, attraverso passaggi a volte anche traumatici <sup>(52)</sup> all'affermarsi dello Stato sociale di diritto è indispensabile sottolineare, ai fini della presente trattazione, un aspetto fondamentale: l'aumento vertiginoso della spesa pubblica.

L'espandersi dei compiti pubblici e la pretesa dello Stato di intervenire nei rapporti tra cittadini per correggerne le imperfezioni e le

---

Stuttgart, 1964, trad. it. di L. Riegart e C. Amirante *Stato di diritto in trasformazione*, a cura di C. Amirante, Milano, 1973, 46: “la libertà, assicurata mediante la delimitazione, si riferisce ad uno stato che si pone dei limiti, che abbandona il singolo alla sua situazione sociale, ad uno stato dunque che in questo tipo di libertà lascia persistere lo *Status quo*. La partecipazione come diritto e pretesa sottintende uno stato che esegue delle prestazioni, che attribuisce, distribuisce, divide, che non abbandona il singolo alla sua situazione sociale, ma gli viene in aiuto con concessioni. Lo stato di diritto e lo stato sociale sono perciò nella loro intenzione quanto mai diversi, per non dire contrastanti”. E' impossibile parlare, pertanto, di Stato sociale di diritto come nozione di diritto costituzionale, anche se ciò non esclude che vi sia un collegamento tra Stato di diritto (che attiene il profilo costituzionale) e Stato sociale (che attiene il profilo legislativo ed amministrativo): “Stato di diritto e stato sociale dunque non si sono fusi sul piano costituzionale. Stato di diritto e stato sociale si congiungono solo nel collegamento tra costituzione, legge ed amministrazione” (*ibidem*, 60); tra Stato sociale e Stato di diritto vi è quindi, in conclusione, un “rapporto di tensione (...) fruttuoso” (*ibidem*, 70).

Nega validità alla nozione stessa di Stato sociale M.S. GIANNINI, *Stato sociale: una nozione inutile*, cit., 163. Secondo l'Autore, la formula “Stato sociale” è inutile dal punto di vista giuridico perché enfatizza eccessivamente la materia della protezione sociale, a fronte di altre materie ugualmente poste a base dell'ordinamento e costituzionalizzate; sotto il profilo politologico, tale nozione sarebbe “scientificamente poco significativa (...), se non mistificatoria”, in quanto allo stesso tempo limitativa, generica ed ambigua: “la strumentazione dell'azione investe, in tali Stati, ogni settore, e non solo quello sociale; comprendere nel ‘sociale’ anche ciò che si riferisce alla giustizia, alla giustizia distributiva, all'economia, all'istruzione, al benessere, ecc., significherebbe usare un linguaggio ed un ordine concettuale scientificamente improprio” (164-165).

<sup>52</sup> Si allude alla problematica degli Stati totalitari. Scrive in proposito L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 45: “questo moltiplicarsi degli interventi statali, cui corrisponde e consegue un progressivo mutamento dei rapporti di forza tra le varie classi sociali, non può non implicare contraccolpi assai notevoli, sia nelle

diseguaglianze richiede, evidentemente, l'impiego di una mole di risorse economiche; risorse che vengono in larga parte accumulate attraverso il prelievo fiscale. Nell'ambito dello Stato sociale di diritto viene quindi progressivamente delineandosi una proporzione tra aumento della spesa pubblica e aumento della pressione fiscale, aumento riscontrabile non solo in Italia, ma anche in tutti gli Stati europei <sup>(53)</sup>.

Si è detto giustamente che “ogni volta che uno scopo, un compito o una finalità viene assunta dallo Stato si producono tre effetti: a) aumenta la legislazione; b) aumenta l'organizzazione amministrativa; c) aumenta il bisogno di risorse pubbliche da recuperare con le imposte” <sup>(54)</sup>. La correttezza di questa affermazione è palese, se solo si osserva la situazione attuale degli Stati contemporanei, Italia *in primis*: il nostro ordinamento si caratterizza proprio per ipertrofia legislativa – anche e soprattutto in materia tributaria –, “eccesso” di pubblica amministrazione e moltiplicazione degli enti pubblici <sup>(55)</sup>, elevata spesa pubblica ed elevata pressione tributaria.

---

forme di governo sia nelle complessive forme di Stato. E mentre alcuni Stati europei, quali la Francia o l'Inghilterra, sopportarono i mutamenti stessi senza crollare sotto il loro peso, parecchi altri Stati, dalla Russia all'Italia alla Germania subiscono invece gravissimi traumi, che danno luogo dapprima a situazioni sostanzialmente rivoluzionarie e quindi all'affermarsi di forme affatto nuove”.

<sup>53</sup> L'aumento maggiore si è registrato tra il 1970 ed il 2000. Si veda in proposito F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, Torino, 2003, 201: “nel 2000, nei paesi industriali aderenti all'Oecd, la pressione fiscale ha raggiunto il 37,4% del Pil (...). Nel periodo 1965-2000 essa è aumentata di quasi un terzo (superava di poco il 26% nel 1965)”. Il tema della spesa pubblica e delle sue componenti, della pressione fiscale e del suo andamento, anche con riferimento più specifico all'Italia, sarà oggetto di riflessione più approfondita nel corso del Capitolo Terzo della Parte Prima.

<sup>54</sup> S. MANGIAMELI, *Appunti sullo “Stato sociale sussidiario”*, cit., 240.

<sup>55</sup> In argomento si veda M.L. SCHIAVANO, *L'espansione degli enti pubblici in relazione allo sviluppo delle funzioni pubbliche*, in AA. VV., *Itinerari e vicende del diritto pubblico in Italia*, Padova, 1998, 360-365.

Dal punto di vista normativo, lo sviluppo in direzione “sociale” dell’ordinamento italiano trova nella Costituzione del 1948 il suo più autorevole fondamento <sup>(56)</sup>. E’ doveroso citare, in questo senso, il secondo comma dell’art. 3 (principio di uguaglianza inteso, appunto, in senso sostanziale): *“è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l’uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del Paese”*. Altrettanto fondamentale è l’art. 2, in base al quali non solo sono riconosciuti e garantiti ai cittadini *“i diritti inviolabili dell’uomo”*, ma è anche richiesto *“l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*. In tal modo si pongono le basi per una commistione tra tutele “classiche” dello Stato di diritto e tutele “nuove” dello Stato sociale, elencate nella Parte I della Costituzione.

Sono riconducibili alle tutele “classiche” dello Stato liberale i principi di libertà personale, di inviolabilità del domicilio, di libertà e segretezza della corrispondenza, di libertà di circolazione, soggiorno, riunione, associazione, religione, di libera manifestazione del pensiero, di legalità dei tributi e dei reati, di inviolabilità della difesa e di

---

<sup>56</sup> Si è anche parlato, con riferimento all’ordinamento italiano, di “democrazia sociale”: così C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 151. Per uno studio sul rapporto tra diritto costituzionale e questione sociale si rinvia ad A. ZORZI GIUSTINIANI, *Stato costituzionale ed espansione della democrazia*, Padova, 1999, 3-82. Di particolare interesse l’analisi delle costituzioni europee di impostazione sociale successive alla prima guerra mondiale (Costituzione di Weimar del 1919, Costituzione estone del 1920, Costituzione del Regno dei serbi, croati e sloveni del 1921, Costituzione rumena del 1923, Costituzione spagnola del 1931, Costituzione irlandese del 1937) (29-44), e quella delle costituzioni del secondo dopoguerra (Costituzione della IV Repubblica francese del 1946 e Costituzione gollista del 1958, Costituzione italiana del 1948 e Legge fondamentale tedesca del 1949) (55-76).

personalità della responsabilità penale <sup>(57)</sup>.

Ricadono invece tra le “nuove” tutele espressamente garantite dallo Stato sociale i diritti della famiglia, il diritto alla salute, il diritto all’istruzione ed allo studio, i diritti dei lavoratori ed i diritti alle prestazioni assistenziali e previdenziali <sup>(58)</sup>.

In materia tributaria, la Costituzione italiana conferma che il ruolo centrale dell’imposizione è quello di finanziare la spesa pubblica e – sempre in nome del principio di uguaglianza in senso sostanziale – di ridistribuire la ricchezza all’interno della società civile. L’art. 53 è, al riguardo, chiarissimo: *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*. Chi più ha, più deve dare per il bene comune; chi meno ha, meno deve dare e più deve ricevere <sup>(59)</sup>.

## 6. Centralità della “questione fiscale” nell’ambito del diritto costituzionale.

Il rapido *excursus* sulle forme di Stato sin qui condotto consente, pur nella sua estrema semplicità, di evidenziare alcuni problemi di notevole interesse per una riflessione sui rapporti tra imposizione fiscale

<sup>57</sup> Il riferimento va al Titolo I della Parte I della Costituzione (rapporti civili), ed in particolare agli artt. 13-19, 21, 23-25, 27.

<sup>58</sup> Il riferimento è al Titolo II della Parte I della Costituzione (rapporti etico-politici), ed in particolare agli artt. 29-38.

<sup>59</sup> “Togliere di più a chi più possiede per dare di più ai meno abbienti è (...) lo strumento indispensabile della redistribuzione della ricchezza”: così R. BIN, *Lo Stato di diritto*, cit., 42.

Il rapporto tra principio di capacità contributiva, diritti costituzionalmente garantiti e doveri costituzionalmente richiesti, qui – evidentemente – solo accennato, sarà oggetto di riflessione nel corso dell’intero lavoro. Il tema della disciplina costituzionale dell’attività economica e del rapporto tra economia privata e pubblica, sarà invece oggetto di specifico approfondimento nel corso del prossimo capitolo.



e diritto costituzionale.

Il primo dato – evidente – è quello della tendenziale proporzione tra compiti positivi che lo Stato si assume e carico tributario complessivo: uno Stato che vuole dare molto a molti, è uno Stato che deve avere altrettanto, e l'imposizione fiscale rappresenta un agevole strumento per incrementare tale avere in modo consistente. Allo stesso tempo, tuttavia, uno Stato il cui fisco è particolarmente esoso è in qualche modo costretto a dare molto: se non lo fa, rischia di perdere la giustificazione della sua esistenza e del suo operare.

Altrettanto degno di attenzione è l'aspetto organizzativo. L'allargamento dei compiti e delle funzioni di intervento nella società organizzata da parte dello Stato richiede un'articolazione di uffici ed una struttura burocratica molto vasta. E' chiaro, però, che più la "macchina amministrativa" è ampia, maggiore è la necessità che tale "macchina" sia efficiente: il pericolo di sprechi di risorse è sempre dietro l'angolo, e la complessità dell'apparato amministrativo tende ad aumentare tale rischio. Il tutto, poi, è aggravato dalla entità delle risorse che un apparato amministrativo di questo tipo richiede per poter raggiungere i suoi obiettivi – oltre che per la sua stessa esistenza – <sup>(60)</sup>.

A ciò si aggiunga la particolare posizione dell'individuo nell'ambito dello Stato sociale. Gli Stati contemporanei di diritto sono, si è visto, degli ordinamenti giuridici la cui impostazione è fondamentalmente personalistica: lo Stato esiste per il cittadino, ha lo scopo di migliorarne le condizioni e promuoverne le potenzialità <sup>(61)</sup>. In un ordinamento di

---

<sup>60</sup> E' evidente che maggiori sono le risorse impiegate, maggiore sarà il rilievo economico (la "dimensione") degli sprechi e delle inefficienze.

<sup>61</sup> Si ricordi quanto precisa, con riferimento all'Italia, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 158-159: "la specificazione risultante dall'attributo 'personalista' potrebbe, da un punto di vista astratto, considerarsi superflua, perché implicita nel concetto stesso di democrazia, e quindi integra o meglio costituisce il presupposto

questo tipo, che pone al centro la persona e ad essa promette molto, le manchevolezze del sistema amministrativo ed il carattere a volte eccessivo ed irragionevole della pressione tributaria, si traducono in un sentimento di ingiustizia e disaffezione sempre più diffuso tra i contribuenti-governati. Il cittadino si sente raggirato: dovrebbe essere al centro dell'ordinamento ed invece finisce, il più delle volte, per assomigliare ad un suddito.

Questo è il contesto in cui emerge la crisi fiscale dello Stato la quale, in molti aspetti, si configura in realtà come crisi dello stesso Stato sociale di diritto. Crisi che consiste, sostanzialmente, nella incapacità dello Stato, nonostante l'ampliamento della spesa pubblica e la richiesta sempre maggiore di risorse al cittadino, di raggiungere compiutamente gli obiettivi di sviluppo e di miglioramento della posizione sociale, economica e giuridica di tutti i cittadini <sup>(62)</sup>. I problemi – irrisolti – sviluppati nell'ambito dello Stato sociale e le tensioni in esso generate portano persino a riflettere sulla possibilità che l'attuale forma di Stato stia, in realtà, cambiando verso forme ancora da definire <sup>(63)</sup>, e spingono

---

del principio precedentemente illustrato. Ma acquista invece un suo pregnante significato quando se ne consideri l'intento che l'ha suggerita, di porre a base di tutto il sistema dei rapporti tra stato e singoli l'esigenza del rispetto della persona, della 'dignità' corrispondente alla qualità dell'uomo come tale, quale che sia la posizione sociale da esso rivestita”.

<sup>62</sup> La situazione economico-sociale italiana è ben sintetizzata da D. DI VICO, E. FITTIPALDI, *Una radiografia dell'Italia di oggi*, in AA. VV., *Un "io" per lo sviluppo*, cit., 143-181, che analizzano in particolare la crisi dei ceti medi e l'aumento di disuguaglianza tra strati medio-alti della popolazione italiana e strati medio-bassi.

<sup>63</sup> Esplicitamente in questo senso L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 48, il quale rileva come “le vecchie strutture e discipline normative tuttora vigenti si trovino spesso in aperto contrasto con le nuove esigenze della società: donde una fase di transizione verso nuove forme di Stato, che non si sono ancora configurate in tutti i loro aspetti”.

verso una sempre maggiore critica al tradizionale sistema di *welfare* <sup>(64)</sup>.

Se osserviamo la situazione attuale dello Stato contemporaneo – e l'Italia ne costituisce, ancora una volta, uno degli esempi più calzanti – siamo costretti ad ammettere che le politiche fiscali redistributive <sup>(65)</sup> hanno raggiunto in parte modesta l'obiettivo di ridurre le disuguaglianze, ed in massima parte quello di creare un apparato amministrativo pesante, costoso e sostanzialmente irresponsabile. Sorge persino il sospetto, a questo punto, che fosse vero quello che già si era detto al sorgere dello Stato sociale: che “la redistribuzione in realtà è una redistribuzione di potere dall'individuo allo Stato, piuttosto che (...) una redistribuzione di reddito dal più ricco al più povero”, e che “ciò si risolve in un trasferimento di potere dai privati ai funzionari”, i quali “tendono a costituire una nuova classe dominante (...), e c'è una debole ma abbastanza percettibile tendenza all'immunità per questa nuova classe” <sup>(66)</sup>. Parole come queste, lette a più di mezzo secolo di distanza, vengono ad assumere – inutile negarlo – un che di profetico <sup>(67)</sup>.

---

<sup>64</sup> Osserva A. ZORZI GIUSTINIANI, *Stato costituzionale ed espansione della democrazia*, cit., 81, che “la crisi fiscale dei sistemi di *welfare* di tipo socialdemocratico impone, comunque, un più generale ripensamento delle politiche sociali e una nuova calibratura della nozione di diritti sociali”.

Il dibattito sullo Stato sociale, sui suoi pregi e sui suoi difetti è amplissimo. Per un primo approfondimento del tema si vedano, oltre ai già citati AA. VV., *Un “io” per lo sviluppo*, cit., AA. VV., *Lo stato sociale in Italia. Bilanci e prospettive*, cit., e AA. VV., *Liberi di scegliere: dal welfare state alla welfare society*, cit., anche AA. VV., *Critica dello Stato sociale*, Roma-Bari, 1982, e AA. VV., *In difesa del Welfare State*, a cura di G.M. Rey e G.C. Romagnoli, Milano, 1993.

<sup>65</sup> Che dello Stato sociale di diritto sono conseguenza e fondamento.

<sup>66</sup> Così B. de JOUVENEL nel saggio, per molti aspetti sconcertante e di straordinaria attualità, *The Ethics of Redistribution*, Cambridge, 1952, trad. it. a cura di I. e A. Canovari, *L'etica della redistribuzione*, con introduzione di A. Martino, Macerata, 1992, 76, 80.

<sup>67</sup> Non si intende con ciò, si badi bene, sottovalutare i benefici apportati dall'evoluzione in senso sociale dell'ordinamento: l'istituzione di un sistema

La crisi fiscale, dunque, intesa come particolare aspetto della crisi dell'attuale forma di Stato, si riflette sulla concreta tutela dei diritti garantiti ai cittadini e dei doveri ad essi richiesti <sup>(68)</sup>. Uno Stato in cui è in crisi il rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, in cui l'attività amministrativa soffre di patologica inefficienza e l'economia ristagna, è uno Stato in cui i cittadini rischiano di avere non diritti, ma semplici aspirazioni, ed in cui i doveri – anche di solidarietà – richiesti assumono un profilo odioso di insopportabilità.

Non è possibile, quindi, ragionare di forma di Stato senza considerare la crisi fiscale, così come non è possibile riflettere sulla portata dei diritti e dei doveri dei cittadini senza soffermarsi sulla portata e sulle conseguenze dell'onere tributario. Nello Stato contemporaneo, il problema della contribuzione è assolutamente centrale, perché è uno dei cardini attorno a cui ruota l'intero ordinamento giuridico: “il potere illimitato dello stato, di sfruttare fonti di imposte, lo pone in grado di realizzare una parte considerevole dei suoi compiti sociali in modo da correggere il sistema della distribuzione dei beni con il prelevamento e conferimento di fondi liquidi” <sup>(69)</sup>. Non

---

pubblico di istruzione, di assistenza e previdenza – solo per fare alcuni esempi – costituiscono indubbiamente dei progressi. Non vanno, però, nemmeno sottovalutati i limiti ed i difetti strutturali che caratterizzano l'attuale Stato sociale. Il tema è ovviamente centrale nel contesto della presente riflessione: sul rapporto tra Stato, economia e società si tornerà più avanti, nel corso dei successivi capitoli della Parte Prima.

<sup>68</sup> Come nota R. BIN, *Lo Stato di diritto*, cit., 112, “l'impressione che vi sia un'incontenibile espansione lineare dei diritti, e dei diritti sociali in particolare, oggi si è dissolta, si è rivelata un'idea sbagliata. Da anni assistiamo ad un processo di segno contrario e il ridimensionamento delle prestazioni pubbliche connesse ai diritti è costantemente all'ordine del giorno. La scarsità delle risorse finanziarie disponibili impone di selezionare gli obiettivi, di delimitare il livello delle prestazioni che non possono non essere assicurate in tutta la nazione”.

<sup>69</sup> E. FORSTHOFF, *Rechtsstaat im wandel*, cit., 64.

si può non ricordare, in proposito, quanto ebbe modo di sintetizzare – magistralmente – la Corte Suprema degli Stati Uniti, ormai più di un secolo fa: “il potere di tassare è l’unico grande potere sul quale è fondato l’intero edificio nazionale. Esso è tanto necessario alla vita ed alla prosperità della nazione quanto l’aria alla vita dell’uomo. Non è soltanto il potere di distruggere, ma il potere di mantenere in vita” <sup>(70)</sup>.

Il fatto che alcuni principi di carattere tributario siano stati esplicitati nella Costituzione italiana <sup>(71)</sup> costituisce, da questo punto di vista, solamente la riprova testuale della loro fondamentale importanza giuridica: se nel testo costituzionale mancasse qualunque riferimento alla materia fiscale, ciò non ne diminuirebbe certo l’essenziale rilievo per l’ordinamento giuridico complessivamente considerato <sup>(72)</sup>.

La qualità e la quantità del prelievo fiscale è strettamente legata alla forma di Stato, e ne costituisce ad un tempo la conseguenza ed il fondamento. Pertanto, in questa prospettiva, la “questione fiscale” non solo *può* essere considerata la base di una riflessione giuridica sul

---

<sup>70</sup> Nicol contro Ames, 173 U. S. 509, 515 (1899). La citazione è tratta da H.M. GROVES, *Financing government*, New York, 1950, trad. it. di V. Buffa *La finanza di uno Stato moderno*, Milano, 1953, 21.

<sup>71</sup> Oltre al precedentemente citato art. 53, vanno ricordati gli artt. 23, 75 secondo comma, 81 terzo comma.

<sup>72</sup> Al più, si potrebbe rimproverare il Costituente per non aver voluto esprimersi esplicitamente in una materia tanto importante. Il problema si pone, ora, con specifico riferimento alla cosiddetta “Costituzione europea” la quale, pur contenendo un vastissimo elenco di diritti e di principi generali, non detta alcun principio in materia tributaria. Per una critica si veda AA. VV., “*Trattato costituzionale per l’Europa*”. *Proposte relative alla fiscalità*, relazione predisposta dal Gruppo di lavoro costituito presso Astrid sulle norme tributarie da inserire nella Costituzione europea, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 104-108, con nota introduttiva di A. FANTOZZI, *Un’occasione sfumata?*, *ibidem*, 97-104. In tale relazione (105) si considera come l’Unione europea non possa occuparsi “delle libertà senza nel contempo preoccuparsi dei principi fiscali, i quali necessariamente influiscono sul concreto e pari esercizio delle libertà”.

rapporto tra governanti e governati e sui diritti e doveri costituzionali: si potrebbe persino sostenere che *deve* esserlo.

7. *Principio del sacrificio e principio del beneficio a confronto. Il sacrificio “funzionale” e l’adesione all’imposta.*

Diviene a questo punto inevitabile affrontare un ulteriore problema preliminare di particolare significato per qualsiasi riflessione che intenda sottolineare la portata “costituzionale” dell’imposizione fiscale: la giustificazione del prelievo tributario. Il tema è riassumibile nella “famigerata” domanda, che ogni cittadino contribuente si pone: “perché pago?”.

Per tentare una possibile risposta a tale quesito, è forse utile richiamare una distinzione che viene solitamente proposta – tanto dal punto di vista economico che giuridico – in materia tributaria: la distinzione tra imposte e tasse. Le imposte consisterebbero in prestazioni di carattere patrimoniale che il contribuente deve corrispondere a titolo di concorso alle spese pubbliche, in funzione di determinati indici di ricchezza; le tasse, invece, sarebbero prestazioni pecuniarie normalmente collegate all’utilizzo di un determinato servizio pubblico <sup>(73)</sup>. Le imposte servirebbero quindi a finanziare i beni ed i

---

<sup>73</sup> Per la definizione compiuta di imposte e tasse si rinvia a G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2003, p. 20: “l’imposta è una obbligazione pubblicistica indisponibile, di regola pecuniaria, a titolo definitivo (o a fondo perduto), nascente direttamente o indirettamente dalla legge, avente la funzione di costringere il soggetto obbligato a partecipare secondo un determinato indice di riparto (normalmente, ma non sempre, un fatto economicamente valutabile) alla contribuzione alle pubbliche spese”; “la tassa è una prestazione pecuniaria coattiva o *ex lege* che il soggetto passivo è tenuto a corrispondere all’ente pubblico in relazione alla fruizione o alla fruibilità di un servizio pubblico o di

servizi “indivisibili”, resi alla collettività in generale, mentre le tasse verrebbero utilizzate per i servizi “divisibili”, riferibili a soggetti precisamente identificati e identificabili. Per le imposte varrebbe il principio della capacità contributiva, o del sacrificio: paga chi può, e nella misura in cui può; per le tasse opererebbe invece il principio del beneficio: paga chi usa, e nella misura in cui usa.

Questa distinzione, che risulta ad un primo impatto chiara e “confortante”, è con tutta probabilità assai semplicistica, poiché nasconde un insieme di questioni la cui soluzione non è affatto agevole (74). Mantiene, però, l’indubbio merito di spiegare in modo immediatamente comprensibile quali sono le giustificazioni essenziali del prelievo fiscale. Il contribuente paga lo Stato perché dallo Stato

---

un’attività pubblica (amministrativa o giurisdizionale)”. Sulla problematica distinzione tra imposte e tasse, tuttora diffusa nella manualistica di diritto tributario, si vedano anche: L.J. CELESIA, *Il sistema tributario italiano*, Roma, 1992, 48-57; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003, 30-36; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 1999, 8-11; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 2-4; R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 1994, 66-67; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 1997, 6-7; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002, 10-30.

<sup>74</sup> Si pensi, ad esempio, alla impossibilità di determinare la concreta destinazione delle somme riscosse a titolo di imposta: il ricavato delle imposte può servire anche a finanziare servizi divisibili (per tutti si vedano G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 16, e G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., 9). Vanno tenuti presenti, poi, i limiti operativi del principio del “beneficio”: l’attività pubblica finanziata con la tassa non sempre viene espletata su domanda dell’interessato, e non sempre è a lui favorevole (l’esempio classico, riportato da G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 20-21, è quello della tassa giudiziaria al cui pagamento è tenuto chi abbia subito un processo penale). Inoltre, il carattere di sostanziale corrispettività della tassa ne rende particolarmente problematica l’inclusione nella categoria dei tributi e lo stesso confronto con l’imposta, trattandosi di istituti i cui presupposti giustificativi sono nettamente diversi (G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 25, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 17-24, 29-30).

riceve qualcosa in termini di servizi a lui personalmente erogati, oppure paga perché è in ogni caso tenuto contribuire al bene comune, in funzione delle sue possibilità economiche. Le ragioni del prelievo stanno, cioè, proprio nei principi del beneficio e del sacrificio.

E' bene, peraltro, evidenziare subito che tra questi due principi è il secondo ad avere particolare rilievo nell'ambito del diritto costituzionale italiano. In base all'orientamento della Corte costituzionale ed all'interpretazione dottrinale che sembra prevalente, l'art. 53 Cost. riguarda esclusivamente le imposte e non le tasse <sup>(75)</sup>: la contribuzione alle spese pubbliche deve avvenire "in ragione" della capacità contributiva di ciascuno, e non in funzione della quantità di spesa pubblica destinata a ciascun contribuente. Quasi superfluo è ricordare, inoltre, che sono le imposte a gravare in modo peculiare sul singolo, ed a costituire la voce più significativa di uscite patrimoniali coattive.

Ma cosa comporta, esattamente, il principio del sacrificio? In che

---

<sup>75</sup> Per una visione d'insieme sul tema si rinvia a G. LORENZON, *Il principio di capacità contributiva. L'ambito oggettivo di applicazione*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da G. Amatucci, vol. I, Padova, 1994, 305-320.

Favorevoli all'esclusione della tassa dall'ambito di operatività dell'art. 53 Cost. G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., 10, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 100, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 24-25, secondo il quale "se le tasse fossero una forma di concorso alle spese pubbliche e per esse valessero i criteri distributivi fissati dall'art. 53, non poche delle tasse esistenti sarebbero incostituzionali perché sono costantemente disciplinate dalla legge in guisa da essere correlate non già alla capacità contributiva del beneficiario sebbene al costo del servizio individuale reso a quest'ultimo".

In senso contrario G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 94, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 67, R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Generale*, 69: se non si applicasse il principio di capacità contributiva alle tasse, "sarebbe legittimo addossare tutto il costo all'utente del servizio o, la limite, fargli pagare anche più del costo, realizzando un profitto; in questo modo i più poveri tra gli utenti verrebbero privati di attività pubbliche per eccellenza, che come tali meriterebbero di gravare non solo sugli utenti, ma anche sull'intera collettività".



senso ed in che modo il contribuente deve “sacrificarsi” per il bene di tutti? La risposta a questa domanda potrebbe apparire assolutamente ovvia: deve sacrificarsi perché l’ordinamento richiede risorse per poter funzionare, e deve sacrificarsi tanto più quanto più è “economicamente capace”, essendo il sistema tributario *“informato a criteri di progressività”*.

Il principio del sacrificio è, quindi, legato strettamente all’attuale forma di Stato. Il sacrificio imposto ai contribuenti è tanto maggiore, quanto più ampi sono i compiti dello Stato ed elevata la spesa pubblica, e la progressività dell’imposizione è tanto più significativa quanto più alta è l’aspirazione di redistribuire la ricchezza tra i vari strati della popolazione, in funzione dell’obiettivo dell’uguaglianza in senso sostanziale. In uno Stato sociale di diritto, che pone a suo fondamento il principio di uguaglianza e che richiede l’adempimento di doveri di solidarietà, il principio del sacrificio in materia tributaria ha un ruolo centrale per l’intero sistema costituzionale.

Si pone, a questo punto, un ulteriore problema: il sacrificio imposto ai contribuenti dipende in qualche maniera dal modo in cui vengono utilizzate le risorse economiche raccolte dallo Stato oppure no? Esiste un rapporto tra il profilo “negativo” dell’imposta (la sottrazione diretta di ricchezza operata a carico del contribuente) ed il suo profilo “positivo” (aumento indiretto della ricchezza complessiva dei contribuenti attraverso l’erogazione di pubblici servizi e la politica sociale redistributiva)?

Si potrebbe sostenere, con una certa facilità, che è impossibile stabilire una relazione diretta tra chi paga le imposte ed i servizi – indivisibili – erogati alla collettività. Una relazione di questo tipo è individuabile compiutamente con esclusivo riferimento alle tasse, ed ai servizi – divisibili – con esse finanziate. Il significato ultimo del

principio del sacrificio è, in effetti, proprio quello di costringere il contribuente a partecipare alle spese pubbliche indipendentemente dalla “misura” dei vantaggi concreti da lui personalmente conseguiti o conseguibili. Si è detto che l'imposta è “il tributo acausale per eccellenza”, e che “il presupposto di fatto dell'imposta consiste di regola in un fatto od atto posto in essere dal soggetto passivo senza alcuna relazione con l'attività dell'ente impositore”. Di conseguenza, non esisterebbe “alcun collegamento tra il gettito dell'imposta e le spese pubbliche che con esso vengono finanziate” (<sup>76</sup>).

Una risposta di questo tipo è senz'altro corretta e precisa dal punto di vista giuridico-formale: non esiste infatti alcuna pretesa giuridicamente qualificata ad ottenere un rimborso delle imposte versate, a fronte di eventuali mancanze dei servizi indivisibili, o di pretese inefficienze del sistema sociale (<sup>77</sup>).

Non è del tutto soddisfacente, invece, dal punto di vista sostanziale, poiché porta a perdere di vista lo scopo per cui le imposte vengono versate che è, appunto, il finanziamento della “macchina statale” complessivamente intesa. Si è giustamente osservato che l'odierna concezione negativa dell'imposta, caratteristica dell'attuale situazione di crisi fiscale, ha portato alla “sistematica associazione fatta dalla cultura dominante tra fiscalità e sacrificio, intendendo l'imposta

---

<sup>76</sup> A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario, Parte generale*, cit., 31.

<sup>77</sup> Il punto di vista del giurista “puro” è così sintetizzato da L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, ora in *Scritti economici, storici e civili*, a cura di R. Romano, Milano, 1973, 20: “il cittadino è obbligato a pagare imposta non perché lo stato abbia reso o non reso servizi, ma perché tale è il comando della legge. Il cittadino non può arrogarsi il diritto di rifiutare il pagamento dell'imposta perché lo stato, a parer suo, invece che servizi, gli ha reso disservizi. Paghi e non fiati. Quando la legge esiste, ci vuol poco a capire che il contribuente non ha d'uopo di cercare altro; egli paga perché tale è l'ordine del legislatore”.

come dovere astratto in tendenza scisso dai benefici”<sup>(78)</sup>. Il diritto costituzionale, che si occupa dei principi, delle fondamenta dell’ordinamento giuridico, ha il dovere di rovesciare questo atteggiamento, e di recuperare il valore essenzialmente positivo dell’imposizione fiscale. Una relazione tra imposte e utilizzo delle risorse pubbliche non solo esiste, ma deve essere tenuta costantemente presente nel riflettere sul rapporto – di rilievo costituzionale, appunto – tra contribuente ed amministrazione percettrice di risorse.

Si tratta, evidentemente, di una relazione impossibile da definire con riferimento a ciascun singolo contribuente: non si può, infatti, stabilire con precisione come venga utilizzato quanto l’amministrazione ha percepito a titolo d’imposta da ogni contribuente singolarmente individuato. Ciò non toglie che tale relazione abbia grande importanza nell’ambito del fenomeno impositivo complessivamente inteso. Le

---

<sup>78</sup> G. VITALETTI, *La crisi fiscale dello Stato e le sue alternative*, cit., 310.

Per una critica al tradizionale binomio (economico, prima ancora che giuridico) imposta-sacrificio si veda L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., 12-14, il quale rileva come gli economisti, incapaci di “misurare scientificamente il ‘beneficio’ concretamente computabile a ciascun singolo contribuente in ragione della natura ‘indivisibile’ della più gran parte dei pubblici servizi a cui l’imposta si riferisce”, sostituirono l’equazione imposta-beneficio “con l’equazione imposta-‘sacrificio’”. Restrinsero cioè il campo dell’indagine, arrestandola sull’atto del pagamento dell’imposta e trascurando addirittura la contropartita della partecipazione individuale ai vantaggi dei pubblici servizi. Così il problema dell’imposta diventava in sostanza un problema di misura del ‘sacrificio’ individuale corrispondente al pagamento dell’imposta: e ci si volle persuadere che la giusta imposta sarebbe senz’altro scaturita dalla formula del sacrificio uguale, o proporzionale, o minimo. Ma l’incognita del ‘sacrificio’ individuale della imposta si è rivelata alla prova (...) altrettanto refrattaria ad una ‘scientifica’ soluzione quanto già quella del consumo e del beneficio individuale”.

Critica la concezione negativa dell’imposta anche L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., 226, che giunge a concludere come dal pensiero economico dell’Ottocento siano emerse “due idee forza”: “che l’imposta sia distruzione e che essa sia distruzione di quel che altri, l’uomo privato, ha creato”.

imposte sono – e devono essere – pagate da ciascun contribuente perché venga raggiunto un risultato utile per la collettività: il “sacrificio” imposto a ciascun cittadino non si giustifica in sé e per sé; si giustifica in funzione degli obiettivi che quel sacrificio tende a conseguire. Il contribuente si sacrifica – e quindi paga – perché ciò che a lui viene sottratto sia impiegato per le finalità che l’ordinamento giuridico si propone <sup>(79)</sup>.

In questo senso, il sacrificio che si chiede ad ogni contribuente non è fine a se stesso, ma è “funzionale” ad un certo risultato, tende a conseguire un vantaggio per la società organizzata <sup>(80)</sup>. Il fatto che tale risultato non sia immediatamente riferibile a ciascun singolo contribuente non muta, quindi, i termini della questione. Consente, semmai, di confermare la distinzione tra imposta e tassa: nella tassa il vantaggio è riferibile al soggetto tenuto alla prestazione, nell’imposta il vantaggio si “spersonalizza”, potendo teoricamente non ricadere affatto sul contribuente che tale imposta ha versato <sup>(81)</sup>.

---

<sup>79</sup> Osserva in proposito L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., 23, come “i vecchi e sconfessati fautori della *benefit theory*, lasciandosi guidar forse più dall’intuito – e si vorrebbe dire dal buon senso – che dalla scienza, in questo almeno avevano veduto giusto; nell’intuire cioè che non è possibile ripartire secondo giustizia il carico delle pubbliche spese, se non si rapporti il ‘sacrificio’ dell’imposta all’utilità dei pubblici servizi”.

<sup>80</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 86, nota che “è accoglibile l’intuizione che le imposte sono prelevate in quanto necessarie ad attuare pubblici servizi (e quindi, presumibilmente, per un pubblico vantaggio), ma si tratta di un vantaggio che è *complessivo dell’intera collettività* (non di ogni singolo contribuente), non strettamente economico, non quantificabile e non del tutto certo. Se il servizio pubblico si rivolge all’intera collettività, la prestazione del singolo contribuente è giustificata dal suo *legame sociale*, e non da un vantaggio che egli riceva” (corsivi dell’Autore).

<sup>81</sup> L’esempio classico in tal senso è quello di chi, a fronte di elevate imposte sul reddito, non utilizzi mai alcun pubblico servizio né ottenga in vita alcun vantaggio assistenziale per sé o per la sua famiglia. In realtà, anche questo contribuente ottiene

La precisazione appena svolta sul principio del sacrificio porta con sé un corollario la cui importanza è spesso sottovalutata. Permette infatti di evidenziare come il contribuente in senso proprio (vale a dire colui che è soggetto ad imposte) possa avere una certa pretesa al corretto impiego delle risorse percepite dall'amministrazione finanziaria. Il contribuente sente tanto più giustificato adempiere all'obbligo tributario quanto più è in grado di percepire il risultato utile della propria contribuzione e, al contrario, è naturalmente portato a sottrarsi al dovere fiscale quando non riesce a cogliere gli effetti positivi dell'adempimento di tale dovere.

L'idea che ne emerge è che ogni sistema fiscale che pretenda di funzionare richiede un certo grado di adesione del contribuente. Non si può che richiamare, in questo ambito, quanto ebbe a considerare Luigi Einaudi: “gli uomini vogliono istintivamente rendersi ragione del perché pagano; e se quella ragione non è spiegata chiaramente, gridano all'ingiustizia. La credenza nella monarchia o nella repubblica, in una o due camere, in un presidente eletto dal popolo o da un'assemblea (...) è un atto di fede. Ma la credenza nell'imposta sul reddito sul patrimonio o sulle eredità o sui consumi non è un atto di fede”<sup>(82)</sup>.

---

vantaggi dall'imposizione fiscale, poiché l'intero sistema giuridico economico in cui egli vive dipende dalle entrate fiscali: si pensi, solo per fare un esempio, al sistema di pubblica sicurezza, che consente a tutti – nessuno escluso – di vivere e produrre ricchezza in condizione di relativa tranquillità. Solo un eremita che vive isolato dal contesto civile si procura da sé ogni mezzo per vivere potrebbe sostenere di non ottenere nulla dall'ordinamento in termini di beneficio; a tale soggetto, tuttavia, l'ordinamento con tutta probabilità nulla chiederebbe. Sull'argomento, particolarmente interessante, della relazione tra imposizione fiscale e diritti si tornerà diffusamente, in ogni caso, nel corso del prossimo capitolo.

<sup>82</sup> L. EINAUDI, *Prefazione* a L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., ix. Questa famosa frase dell'Autore, per la sua concisione ed efficacia è stata spesso citata: in particolare si vedano G. FALSITTA, *Per un fisco "civile"*, Milano, 1996, ix, e M. BERTOLISSI, *Identità e crisi dello stato costituzionale in Italia*, cit., 242.

La “credenza nell’imposta”, che qui molto più modestamente si definisce adesione all’imposta, non coincide con il – ben più noto – consenso all’imposta. Solitamente si ragiona del consenso in tema di imposte con riferimento al principio di legalità in materia tributaria: principio in base al quale spetta al Parlamento, in quanto espressione del popolo democraticamente eletto, dettare le linee generali dell’imposizione fiscale. Nell’ordinamento italiano, il principio è espresso dall’art. 23 Cost., in base al quale “nessuna prestazione personale e patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”<sup>(83)</sup>.

Il consenso all’imposta attiene alla fase della creazione e definizione legislativa del tributo, mentre l’adesione all’imposta riguarda la fase dell’applicazione del tributo, della sua “vita” nella società organizzata. Consenso all’imposta ed adesione all’imposta rappresentano due aspetti distinti – anche se non del tutto separati – del rapporto che lega il cittadino contribuente al sistema tributario<sup>(84)</sup>.

---

<sup>83</sup> La letteratura sull’art. 23 Cost. e sul principio di riserva di legge in materia tributaria è particolarmente ampia. Per un approfondimento sul punto vedano in particolare S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957, A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell’art. 23 della Costituzione*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, A. FEDELE, *La riserva di legge*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, cit., 157-203, S. FOIS, *La riserva di legge: lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963.

Sul principio di autoimposizione nell’ordinamento anglosassone (*no taxation without representation*) si veda L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 34-40, il quale precisa, peraltro, come sia in realtà piuttosto semplicistica la tendenza “ad esaurire il concetto di autoimposizione nel mero consenso parlamentare ai tributi (...). Al di là delle indebite generalizzazioni a volte proposte dalla dottrina (...), si può ritenere che il concetto di ‘autoimposizione’, nella sua espressione, per così dire, ‘pura’ o completa, realizzata, cioè, attraverso il ruolo attribuito al potere legislativo e a quello giudiziario, abbia costituito una peculiarità dell’ambiente ideologico anglosassone, dove esso appariva come declinazione particolare del più generale principio della ‘liberty and property clause’” (*ibidem*, 39-40).

<sup>84</sup> Che esista una connessione tra consenso all’imposta ed adesione all’imposta

Nella presente situazione di crisi fiscale dello Stato, il grado di adesione all'imposta è un dato particolarmente significativo. Un basso grado di adesione all'imposta comporta una vera e propria crisi di effettività del sistema tributario, e finisce per aggravare fenomeni quali l'evasione fiscale e la "rivolta" fiscale. Il problema, particolarmente grave, sta nel fatto che maggiore è la crisi fiscale, maggiore è la sensazione negativa che il contribuente ha del funzionamento complessivo dell'ordinamento, e la disaffezione nei confronti del sistema tributario: maggiore è, di conseguenza, la difficoltà di recuperare adesione all'imposta <sup>(85)</sup>.

Proprio questa sembra essere la ragione per cui vale la pena tornare nuovamente ad insistere sulla giustificazione costituzionale dell'imposizione fiscale. In questa prospettiva, va ribadito il ruolo fondamentalmente positivo del sistema tributario: il "sacrificio" che si impone ai contribuenti non è astratto, ma "funzionale" alla vita dell'ordinamento e, perciò, alla vita stessa dei soggetti che tale ordinamento compongono <sup>(86)</sup>.

---

è evidente: i cittadini contribuenti esprimono il loro gradimento alla politica fiscale adottata in una certa legislatura attraverso il voto, sperando che i difetti – o i pregi – di una certa politica vengano corretti – o perpetuati – dalla compagine politico-governativa risultante dalle elezioni. Questo in linea teorica. In linea di fatto il meccanismo rappresentativo è del tutto inidoneo ad assicurare un qualche tipo di controllo sulla politica fiscale (e, d'altra parte, sono normalmente esclusi meccanismi di democrazia diretta in materia tributaria: superfluo è richiamare, in questo senso, l'art. 75, secondo comma Cost.).

<sup>85</sup> Si crea, in tal modo, un circolo vizioso dal quale è assai difficile uscire.

<sup>86</sup> Come nota V. DEL PUNTA, *Fisco minimo uguale a libertà massima?*, in AA. VV., *Fisco e libertà: un dispotismo mascherato*, Roma, 1981, 62-63, "in un paese occidentale moderno il fisco fine a se stesso (cioè un fisco che vada a vantaggio del 'sovrano') non avrebbe e non ha senso. Anche perché penserebbero i cittadini a non consentirlo. E' invece (...) alla soddisfazione delle esigenze di questi ultimi che il fisco è finalizzato".

8. *Limiti quantitativi dell'imposizione fiscale e diritto costituzionale: limite oggettivo e limiti soggettivi; limite massimo e limite minimo. I limiti all'imposizione come possibile punto di equilibrio tra l'individuo, la società civile e lo Stato.*

Esiste dunque, per quanto si è fin qui per sommi capi esposto, un preciso rapporto tra forma di Stato ed imposizione fiscale, che porta a concludere per l'assoluta rilevanza della “questione fiscale” anche per il diritto costituzionale. Come si colloca, in questa prospettiva, il problema dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione? Qual è il ruolo di tali limiti nell'ambito di una riflessione sui profili costituzionali dell'imposizione fiscale? Il fondamentale potere dello Stato di prelevare imposte è davvero “illimitato” <sup>(87)</sup>?

E' possibile ragionare, essenzialmente, di un limite quantitativo oggettivo – o globale – dell'imposizione, e di un limite quantitativo soggettivo – o individuale <sup>(88)</sup>.

Il limite oggettivo, o globale, definisce il massimo *quantum* dell'imposizione con riferimento all'ordinamento giuridico interamente considerato, ed è solitamente concepito come limite alla pressione tributaria complessiva (rapporto tra l'insieme delle entrate tributarie ed il prodotto nazionale lordo). Il limite soggettivo, o individuale, è invece quello relativo al contribuente considerato come singolo, e viene

---

<sup>87</sup> Si è visto, nel corso del sesto paragrafo, che il potere impositivo dello Stato è considerato tendenzialmente illimitato (in funzione dell'universalità dei fini che caratterizza l'ordinamento giuridico statale) da E. FORSTHOFF, *Rechtsstaat im Wandel*, cit., 64.

<sup>88</sup> Distingue limite globale e limite individuale alla pressione tributaria in particolare F. FORTE, *Etica pubblica e regole del gioco*, Liguori, 1995, 150-159.



espresso come limite alla pressione tributaria individuale (rapporto tra l'insieme delle uscite tributarie di un soggetto ed il reddito complessivo dallo stesso prodotto) <sup>(89)</sup>.

Per quanto riguarda i limiti quantitativi nella prospettiva del contribuente è necessaria, peraltro, un'ulteriore distinzione: il limite soggettivo può infatti essere di due tipi: massimo e minimo.

Si è in presenza di un limite massimo – o superiore – all'imposizione quando esiste una soglia massima al di sopra della quale non è possibile elevare il prelievo tributario: la richiesta che lo Stato fa al cittadino di contribuire alle spese pubbliche non può eccedere una certa misura, non può spingersi troppo oltre.

Si è, invece, di fronte ad un limite minimo – o inferiore – all'imposizione quando esiste una soglia minima al di sotto della quale non può essere spinto il prelievo fiscale, quando vi è uno spazio minimo di ricchezza intangibile: lo Stato non può chiedere al cittadino di contribuire alle spese pubbliche, se non per la parte che eccede quanto è indispensabile a condurre una vita libera e dignitosa.

I limiti soggettivi dell'imposizione si traducono quindi nella determinazione di un *quantum* economicamente apprezzabile, oltre il quale o al di sotto del quale il cittadino non è, in realtà, contribuente. In presenza di un dato limite massimo, il cittadino è contribuente solo fino al *quantum* richiesto e non oltre. In presenza di un limite minimo, il cittadino è contribuente solo oltre un certo *quantum*, mentre al di sotto di esso è esente da tributo.

Dal punto di vista economico, l'importanza del tema, in questi molteplici aspetti, è palese: la quantificazione dei tributi, e la definizione

---

<sup>89</sup> Sul concetto di pressione tributaria, e soprattutto sull'andamento e sulla composizione della pressione tributaria complessiva, si tornerà specificamente nel corso del quarto paragrafo del Capitolo Terzo della Parte Prima.

di eventuali limiti all'imposizione, hanno immediata rilevanza sotto il profilo del rapporto tra entrate e spese pubbliche: il *quantum* dell'imposizione è strettamente legato al *quantum* della spesa pubblica<sup>(90)</sup>. Il fatto che siano in gioco entità e valori economicamente apprezzabili non deve, tuttavia, portare a concludere per l'irrilevanza giuridica del problema. I limiti dell'imposizione fiscale sono in realtà giuridicamente – e non solo economicamente – rilevanti tanto sotto il profilo della loro giustificazione teorica, quanto sotto quello della loro concreta quantificazione.

E' anche giuridico, innanzitutto, il problema concettuale relativo alla opportunità o meno di limitare il prelievo tributario, tanto oggettivamente che soggettivamente: i diritti ed i doveri dei contribuenti nei confronti dell'amministrazione finanziaria, e più in generale dei cittadini di fronte ai pubblici poteri, sono incisi in modo significativo dalla misura dell'imposizione. Dal punto di vista teorico, la presenza o meno di limiti al prelievo fiscale dipende ed è strettamente connessa al modo in cui si atteggiavano i rapporti tra governanti e governati in una data forma di Stato. In questa prospettiva, l'argomento dei limiti all'imposizione fiscale trova nel diritto costituzionale il suo inquadramento più corretto, se non addirittura indispensabile.

La Costituzione italiana conferma questa conclusione. In un ordinamento che pone espressamente a livello costituzionale il fine all'eguaglianza sostanziale e garantisce ai cittadini un insieme di prestazioni in loro favore, e che richiede di conseguenza l'adempimento di "*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*", il dovere di

---

<sup>90</sup> Si è già visto – e vi si tornerà in seguito – che l'andamento crescente in Europa della pressione fiscale è strettamente legato all'aumento della spesa pubblica in generale (e di quella sociale in particolare). Il tema sarà in ogni caso oggetto di maggiore approfondimento nel corso del Capitolo terzo della Parte prima.

contribuire alle spese pubbliche costituisce, indubbiamente, un principio giuridico il cui ruolo è assolutamente primario. Altrettanto significativo dal punto di vista dei principi costituzionali è, pertanto, il tema della possibile limitazione del fondamentale dovere tributario. In verità, sembra assai difficile ragionare della giustificazione costituzionale del prelievo fiscale, senza porsi altresì il quesito del *quantum* dell'imposizione: senza chiedersi, cioè, se vi sia un limite oggettivo alle pretese economiche dello Stato nei confronti della società civile, e senza domandarsi sino a che punto, e a partire da che punto, si debba ritenere operante il dovere di contribuzione di ogni cittadino <sup>(91)</sup>.

Rilievo giuridico ha, peraltro, anche la concreta quantificazione di eventuali limiti all'imposizione (questione che rappresenta la conseguenza sul piano pratico del problema teorico appena accennato). Stabilire un certo *quantum* come limite globale o individuale dell'imposizione comporta una decisa scelta di valore che ha, ovviamente, un'immediata ricaduta pratica sul complesso dei diritti e dei doveri non solo del contribuente ma anche, più in generale, di tutti i cittadini. Ne consegue che il tema dei limiti quantitativi dell'imposizione ha – contrariamente a quanto l'espressione in sé potrebbe portare a credere – anche un rilievo *qualitativo*: ragionare del *quantum* nei rapporti tra Stato e società civile, tra Fisco e contribuente, significa anche ragionare della qualità di tali rapporti, del modo in cui

---

<sup>91</sup> Osserva E. DI ROBILANT, *L'inaccettabilità del potere assoluto dello Stato in materia fiscale*, in AA. VV., *Fisco e libertà: un dispotismo mascherato*, cit., 48, che “un certo conformismo culturale e politico, unito alla retorica del sociale (...), fa sì che il potere assoluto dello Stato in materia tributaria venga accettato acriticamente, talvolta con rassegnato fatalismo. L'esigenza di severa criticità, che sta alla base della scienza, invece, richiede che il fondamento dell'assolutezza del potere statale in materia fiscale sia sottoposto a un esame rigoroso e spregiudicato (nel senso di ‘non condizionato da pregiudizi sottratti alla discussione’).

complessivamente si atteggia la relazione tra cittadino ed amministrazione percettrice di risorse <sup>(92)</sup>.

Inoltre, la possibilità di individuare concretamente limiti quantitativi all'imposizione di rilievo costituzionale, suscita un insieme di problemi giuridici di particolare momento, relativi al rapporto tra discrezionalità del legislatore e predeterminazione costituzionale. In presenza di una Costituzione rigida, l'eventuale presenza di limiti di rango costituzionale al prelievo tributario si tradurrebbe in una compressione dello "spazio normativo" normalmente riservato al legislatore; ciò comporterebbe, di conseguenza, un corrispondente potere per la Corte costituzionale di "intromettersi" in un settore delicatissimo dell'attività politico-legislativa, qual è quello della determinazione concreta della misura del prelievo tributario.

In questa prospettiva, il tema dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale finisce per presentare un'indubbia importanza giuridica anche sotto il profilo della forma di governo <sup>(93)</sup>.

Se, dunque, il problema dei limiti quantitativi dell'imposizione ha rilievo costituzionale, e se – come in precedenza osservato – la crisi fiscale dello Stato non può essere ignorata in una riflessione di diritto costituzionale, viene sin d'ora spontaneo domandarsi quale rapporto

---

<sup>92</sup> Come ricorda G. VITALETTI, *La crisi fiscale dello Stato e le sue alternative*, cit., 310, un ulteriore effetto della dominante concezione negativa dell'imposta è rappresentata dalla "identificazione del fisco in termini di mera pressione tributaria a copertura contabile delle spese, per cui la battaglia politica sul peso del settore pubblico nell'economia si risolve interamente in termini di *quantità* di imposte. Molto Stato aliquote alte, poco Stato aliquote basse (...). L'idea di un qualità del fisco, che possa fungere per le caratteristiche espresse da regolatore intrinseco della quantità di Stato, è uscita dall'orizzonte culturale dominante". L'avvertimento non va sottovalutato, specialmente dal punto di vista del diritto costituzionale.

<sup>93</sup> Ciò sempre a patto di ammettere la distinzione tra forme di Stato e di governo, nei termini precisati nel corso del precedente paragrafo terzo.

esista tra crisi fiscale e limiti all'imposizione.

A tale quesito si potrebbe facilmente rispondere, in prima battuta, che in un periodo di crisi è del tutto inopportuno ragionare di limiti al prelievo fiscale. La considerazione sarebbe, in effetti, piuttosto semplice: se le finanze statali sono dissestate e le entrate non sono mai sufficienti a coprire le spese, non si vede come sia possibile anche solo pensare di porre un limite all'entrata tributaria. Seguendo questa impostazione si potrebbe immediatamente concludere che, tanto dal punto di vista economico quanto da quello giuridico, non ha alcun senso riflettere sui limiti dell'imposizione in un periodo di crisi fiscale dello Stato.

Una risposta di questo tipo ha, evidentemente, un qualche fondamento; ciò non toglie che appaia eccessivamente semplicistica. In realtà, infatti, è proprio in un periodo di crisi fiscale che si pone particolarmente il problema della ragionevolezza dell'imposizione fiscale, e quindi della definizione di eventuali limiti oggettivi e soggettivi al dovere di contribuire alle spese pubbliche. Questo per un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, non è detto che l'obiettivo di parificare entrate e spese pubbliche debba inevitabilmente passare attraverso il costante aumento della pressione fiscale complessiva. Tale obiettivo, infatti, può essere in linea teorica perseguito anche mediante una riduzione della pressione fiscale, accompagnata da una corrispondente riduzione ed ottimizzazione della spesa pubblica <sup>(94)</sup>. D'altra parte, non è detto che la

---

<sup>94</sup> L'argomento, come è facile intuire, è in ogni caso tutt'altro che ovvio e scontato. Come avverte R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Speciale*, cit., 7, "per uscire dalla crisi fiscale molti suggeriscono, invece di aumentare i tributi, di ridurre le spese pubbliche. Tutti concordano sulla necessità di ridurre la spesa inutile, ma il difficile è poi individuare, nelle pieghe dei bilanci pubblici, la spesa davvero inutile". Ciò vale, continua l'Autore, in particolare con riferimento alla spesa sociale ed alle sue componenti.

limitazione del prelievo fiscale si traduca semplicemente ed inevitabilmente in una riduzione delle entrate pubbliche.

In secondo luogo – e ciò è strettamente connesso a quanto appena rilevato – la crisi fiscale si caratterizza non solo per un aspetto oggettivo (tendenza delle spese ad essere maggiori delle entrate), ma anche per un aspetto soggettivo, attinente la “sensibilità” ed il conseguente comportamento del contribuente e, più in generale, degli operatori economici. Una situazione di crisi si contraddistingue – si è visto – anche per la rottura del rapporto fiduciario tra contribuente ed amministrazione finanziaria, per la generalizzata impressione di inefficienza dei servizi pubblici e per un elevato grado di evasione fiscale; in altre parole, per una sempre minore “adesione” all’imposta.

In un contesto di tal fatta, il *quantum* dell’imposizione non è affatto secondario. Lo Stato richiede al contribuente, attraverso il prelievo tributario, un sacrificio “funzionale” al bene comune. Se questo sacrificio è tendenzialmente privo di limiti, il dovere tributario assume un particolare peso per il contribuente, in funzione della tutela degli obiettivi di interesse pubblico che lo Stato si propone; ciò si traduce, a livello normativo e giurisprudenziale, in una particolare protezione accordata alla “ragion fiscale”, concepita come “interesse pubblico primario alla rapida e snella riscossione dei tributi” da parte dell’amministrazione finanziaria <sup>(95)</sup>.

Se, invece, tale sacrificio è limitato, nel senso che il dovere di contribuzione alle spese pubbliche non può spingersi oltre una misura

---

Sul fondamento giuridico ed economico e sulle implicazioni di tale *modus operandi* (contenimento della pressione fiscale accompagnato dal contenimento della spesa pubblica) si avrà modo di tornare spesso più avanti.

<sup>95</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., 146. Sulla tutela della ragion fiscale si veda già sin d'ora P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

massima <sup>(96)</sup>, ciò significa che esiste, evidentemente, una sorta di compromesso tra diritti e doveri del contribuente: tra tutela del singolo e della collettività.

La possibile individuazione di limiti quantitativi dell'imposizione comporta quindi, a ben vedere, l'individuazione di un punto di equilibrio tra il cittadino contribuente, la società civile e lo Stato. Per questo motivo, ragionare di limiti all'imposizione in un periodo di crisi fiscale assume un particolare significato: in una situazione di crisi, caratterizzata da squilibrio e tensione tra le varie componenti dell'ordinamento giuridico, l'esigenza di un riequilibrio tra istanze individuali ed interesse pubblico appare particolarmente significativa; degna, se non altro, di adeguata riflessione <sup>(97)</sup>.

---

<sup>96</sup> E, per quanto riguarda i limiti soggettivi, non può esistere al di sotto di una soglia minima.

<sup>97</sup> L'esigenza di recuperare un equilibrio – almeno precario – nel rapporto tra contribuente e sistema tributario può, in fondo, essere avvicinata al tentativo di individuare una imposizione “giusta”, laddove per giustizia di intenda, come afferma L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., 2, quella “semplice e grossa” dell'uomo della strada, “quella che non si dimostra col calcolo sublime, ma che da tutti si intende e si riconosce, perché atta a soddisfare non pure il teorico postulato di questo o quell'astratto indirizzo etico-filosofico, sì invece un reale, assillante e generale bisogno che è nel cuore dell'uomo: il bisogno, appunto, di giustizia”.

Il discorso sulla giustizia dell'imposta, ben lungi dall'essere meramente astratto e desueto, è in realtà concreto ed attualissimo. Di estrema attualità – e di grande rilevanza per il tema in discussione – appare, infatti, quanto considerava all'epoca l'Autore: “il contribuente cui si applichi un'imposta 100, prima certo di domandarsi se quell'imposta è ‘buona’, se ‘razionale’ o ‘improduttiva’, e forse ancora prima di domandarsi come gli converrà regolarsi per soddisfarla, si volgerà a considerare la situazione relativa degli altri contribuenti e si domanderà se ‘è giusto’ che egli debba pagar quell'imposta e che debba pagarla in quella certa misura. E se la troverà ingiusta oltre un certo limite – non pure, s'intende, nell'inevitabile reazione del superficiale ‘mugugno’, ma nell'intimo foro della sua coscienza etico-giuridica – il dolore dell'ingiustizia potrà superare, e di gran lunga, quello della mancata soddisfazione degli altri bisogni materiali, cui avrebbe potuto sopperire con la spesa assorbita dall'imposta” (*ibidem*, 3-4).

Se si volesse sintetizzare all'estremo l'argomento dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione ed il sottostante problema di "equilibrio" tra i valori costituzionali coinvolti, si potrebbero individuare, essenzialmente, tre concetti fondamentali attorno ai quali ruota il problema della contribuzione: libertà, solidarietà, efficienza. Libertà, perché in essa trovano espressione tutte le – legittime – istanze individualistiche dei cittadini, ed i loro interessi (economici e non); solidarietà, perché il sistema tributario, nell'ambito dell'odierna forma di Stato, si pone quantomeno l'obiettivo di migliorare le condizioni di vita della maggior parte di cittadini (più che quello raggiungere il fine dell'uguaglianza sostanziale, irrealizzabile e forse neppure desiderabile); efficienza, perché un moderno ordinamento liberaldemocratico deve cercare di ottimizzare il più possibile il rapporto tra entrate e spese, e di rendere il proprio apparato amministrativo capace di operare al meglio<sup>(98)</sup>.

Per questo insieme di ragioni forse non è azzardato affermare che il tema dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale appare fondamentale, nella situazione odierna, non solo per il diritto costituzionale tributario strettamente inteso, ma anche per il diritto costituzionale complessivamente considerato.

9. *Sintesi degli obiettivi, del metodo e delle linee di sviluppo della riflessione sui limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale.*

I limiti quantitativi dell'imposizione fiscale possono essere studiati

---

<sup>98</sup> Il trinomio libertà, solidarietà, efficienza, qui proposto come tesi, andrà sviluppato ed infine verificato al termine dell'indagine sui limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale.



– come accade solitamente per problemi di vasta portata – in modi molto diversi tra loro. Il tema potrebbe, ad esempio, essere affrontato dal solo punto di vista economico (quali regole disciplinano il rapporto efficiente tra entrate e spese?), da quello esclusivamente giuridico (quali sono diritti e i doveri coinvolti?; quali principi li disciplinano?), e da quello filosofico (esiste un *quantum* “giusto” di imposizione?; quali sono gli obiettivi che la società organizzata si pone in tale ambito?).

Nel corso della presente riflessione i limiti quantitativi dell'imposizione saranno studiati in una prospettiva giuridica concreta: avendo riguardo, cioè, al diritto positivo – costituzionale e non – dell'ordinamento italiano, ed alle sue interpretazioni più significative; tra le quali non potrà mancare, per forza di cose, l'apporto della Corte costituzionale.

Le questioni che i limiti quantitativi dell'imposizione fiscale sollevano, con riferimento al diritto costituzionale italiano, sono essenzialmente riassumibili nei seguenti quesiti: esistono dei limiti già espressamente previsti nella Costituzione?; sono ricavabili in via interpretativa, anche se non testualmente previsti?; possono avere una qualche utilità oppure sono dannosi?; sono compatibili con il nostro sistema di diritto costituzionale?; è necessario introdurli?

Ulteriori quesiti si pongono, poi, con riferimento precipuo al rapporto tra i due tipi di limiti costituzionali quantitativi – massimi e minimi – che caratterizzano la possibile limitazione soggettiva del prelievo: i limiti massimi ed i limiti minimi dell'imposizione devono essere studiati separatamente o congiuntamente?; rispondono alle stesse esigenze e finalità?; hanno lo stesso fondamento costituzionale?; e, se il fondamento costituzionale è diverso, meritano entrambi accoglimento e considerazione da parte del diritto costituzionale italiano oppure no?

Sia ben chiaro da subito, peraltro, che studiare questo tema in una prospettiva giuridica concreta non significa sottovalutarne le connessioni con altre materie ed altri metodi di studio; non significa, soprattutto, ignorarne le implicazioni economiche <sup>(99)</sup>. Nell'affrontare quesiti di tal fatta si rende infatti indispensabile, considerato l'indubbio rilievo economico dei temi oggetto d'indagine, porre a fondamento della riflessione anche alcuni concetti basilari della scienza economica. Analizzare giuridicamente argomenti di tal genere senza porsi il sottostante – ed inevitabile – problema delle risorse e del loro impiego può portare, infatti, ad immaginare soluzioni interpretative del tutto slegate dalla realtà concreta. L'analisi giuridica in materia di limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale obbliga pertanto a porsi anche il problema del loro fondamento e delle loro conseguenze sul piano economico.

In questa prospettiva, è innanzitutto necessario chiarire se esista un rapporto tra economia e diritto, e come tale rapporto si articoli: fondamentale è, in particolare, ragionare sul modo in cui il *quantum* delle risorse disponibili influenza il *quantum* dei diritti garantiti in un certo ordinamento. Altrettanto importante è, inoltre, precisare alcuni concetti basilari di scienza delle finanze, indispensabili per meglio comprendere ed argomentare le problematiche giuridiche: particolare rilievo, ai fini del presente studio, assumono le nozioni di pressione fiscale, di spesa ed entrata pubblica <sup>(100)</sup>.

Successivamente si passerà allo studio dei limiti quantitativi

---

<sup>99</sup> Anzi, in tanto una riflessione giuridica può ritenersi concreta, in quanto consideri la realtà, ed è indubbio che l'analisi economica costituisce uno strumento utile per la comprensione della realtà.

<sup>100</sup> Questi argomenti saranno oggetto di approfondimento nei successivi capitoli della Parte Prima.

dell'imposizione fiscale dal punto di vista del diritto costituzionale italiano attuale. Sarà necessario muovere, al riguardo, dall'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale dell'art. 53 Cost., nel tentativo di approfondire il significato del principio di capacità contributiva e di coglierne gli aspetti più rilevanti per il tema in discussione. Si ripercorreranno, pertanto, le varie tesi che nel principio di capacità contributiva hanno tentato di rinvenire dei limiti all'imposizione fiscale, riflettendo sulle argomentazioni più interessanti e problematiche, e sulle eventuali tesi contrarie.

In questo ambito, particolare spazio sarà riservato all'approfondimento della giurisprudenza costituzionale italiana in materia di limiti massimi e minimi dell'imposizione, allo scopo di valutare se possano essere ritenuti effettivi, perché in concreto applicati nei giudizi di legittimità costituzionale, i limiti costituzionali al prelievo eventualmente rinvenuti <sup>(101)</sup>.

---

<sup>101</sup> Di tutto ciò si ragionerà diffusamente nella Parte Seconda.



## CAPITOLO SECONDO

### DIRITTO E RISORSE ECONOMICHE DISPONIBILI

#### IL COSTO DEI DIRITTI

SOMMARIO: 1. Premessa. Diritto oggettivo ed economia, diritti soggettivi e risorse disponibili. – 2. Il problema dell'individuazione dei diritti che costano: la tradizionale distinzione tra diritti negativi (o libertà negative) e diritti positivi (o diritti sociali di prestazione). – 3. Critica: il ruolo dello Stato e la necessaria "positività" di tutti i diritti; il costo dei diritti. – 4. (*Segue*) Breve precisazione sul ruolo dello Stato come *condicio sine qua non* dei diritti; l'importanza fondamentale dell'individuo. – 5. La conseguenza della limitatezza delle risorse disponibili: nessun diritto è assoluto, tutti i diritti sono condizionati. – 6. Il "valore" dei diritti costituzionalmente garantiti ed il problema della loro effettività; le scelte "tragiche". Il ruolo del Parlamento e della Corte costituzionale. – 7. Il problema del rapporto tra diritto in senso oggettivo ed economia. La presenza dell'economia privata come presupposto essenziale dell'imposizione fiscale. Il sistema "composito" accolto dalla Costituzione italiana. – 8. La fondamentale importanza dell'imposizione fiscale per l'ordinamento giuridico. Il "dilemma" dei limiti quantitativi dell'imposizione: compressione od espansione dei diritti costituzionali?

1. *Premessa. Diritto oggettivo ed economia, diritti soggettivi e risorse disponibili.*

Il tema dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale obbliga a porsi una serie di domande preliminari, che sollevano questioni di particolare complessità.

Esiste un preciso, determinato rapporto tra economia e diritto? Qual è la relazione tra risorse disponibili e disciplina giuridica della realtà? L'economia e le risorse che la alimentano sono condizionate dal

diritto o, al contrario, è il diritto ad esserne condizionato?

Per il giurista la riflessione su tali problemi si presenta assai difficile, perché costringe ad abbandonare il confortante alveo dell'analisi giuridica tradizionale, per approdare ai lidi – meno noti e sicuri – del confronto interdisciplinare tra diritto ed economia, complesso e difficile. Il problema delle risorse disponibili è, d'altra parte, particolarmente gravoso per il giurista poiché lo obbliga ad andare oltre il “dover essere” – le norme giuridiche – ed a prendere in considerazione l' “essere” – la realtà, con i fatti ed i comportamenti che la determinano –. I diritti e le pretese giuridiche, teoricamente configurabili come inviolabili ed assolute, si scontrano con le risorse ed i mezzi economici concreti, naturalmente limitate ed esauribili <sup>(1)</sup>.

A questioni di questo tipo non è possibile, tuttavia, sottrarsi nell'affrontare un problema – la quantificazione dei tributi – che ha immediati ed evidenti riflessi economici. Poco senso avrebbe, in effetti, riflettere sulla giustificazione costituzionale della presenza – o dell'assenza – di limiti all'imposizione senza domandarsi quali siano le ricadute concrete della sussistenza o meno di tali limiti. Senza, in altri termini, cercare di capire quali siano gli effetti di un certa interpretazione dei principi costituzionali sulla realtà socio-economica e, viceversa, senza domandarsi quali esigenze di fatto possano stare alla base dell'interpretazione delle disposizioni costituzionali. “In maniera

---

<sup>1</sup> Questo “scontro” tra diritto e realtà, tra aspirazioni giuridicamente tutelate e mezzi economici ed organizzativi con cui far fronte ad esse costituirà il motivo dominante di questo capitolo e, in fondo, dell'intera riflessione sui limiti quantitativi dell'imposizione fiscale. In argomento è doveroso sin d'ora citare il fondamentale lavoro di S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, New York, 1999, tr. it. *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, presentazione di C. Fusaro, Bologna, 2000, le cui tesi saranno diffusamente esposte nel prosieguo, considerata la limpidezza delle argomentazioni, e la chiara rilevanza per il tema in discussione.

un po' troppo sbrigativa, molte volte, gli argomenti economici vengono liquidati come argomenti non giuridici, come se i mezzi per l'attuazione dei diritti fossero del tutto estranei, oltre alla loro *struttura*, anche allo loro effettiva *validità*'<sup>(2)</sup>.

L'ampiezza e la particolare complessità di un tema quale il rapporto tra economia e diritto richiede una precisazione preliminare sull'ambito di indagine (o meglio, sui possibili ambiti di indagine). Essenzialmente due paiono essere, infatti, le prospettive più significative dalle quali questo argomento può essere affrontato, nell'ambito di una riflessione sui principi costituzionali in materia tributaria.

Vi è innanzitutto il problema, maggiormente conosciuto ed approfondito, del rapporto tra il diritto oggettivamente inteso ed il sistema economico: tra l'ordinamento giuridico e l'insieme dei fatti e dei comportamenti economicamente rilevanti, disciplinati dalle norme giuridiche. In questo ambito trovano naturale collocazione i quesiti attinenti alla necessità o meno di regole che limitino ed indirizzino l'agire economico, alla loro più o meno ampia pervasività, alla presenza di una economia "pubblica" e, più in generale, al ruolo dello Stato e del sistema politico-istituzionale in materia economica<sup>(3)</sup>.

Esiste poi il problema – dal precedente concettualmente distinto,

---

<sup>2</sup> Come rileva E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte I, Torino, 2003, 184.

<sup>3</sup> In realtà, è assai semplicistico ridurre il rapporto tra diritto ed economia a quello tra Stato e mercato: questa contrapposizione viene in questa sede utilizzata al solo scopo di individuare in modo immediatamente comprensibile l'ambito d'indagine in oggetto. Considerata la sempre maggiore globalizzazione dei mercati, è infatti ormai riduttivo parlare semplicemente di rapporto tra Stato e mercato, tra norme statali ed economia: il problema del rapporto tra diritto oggettivo ed economia, già complesso di per sé, è ora aggravato da pratiche commerciali e dinamiche economiche che trascendono completamente i confini nazionali, e che richiedono forme di disciplina giuridica sempre nuove.

pur se collegato – del rapporto tra diritti soggettivi e risorse disponibili: tra posizioni giuridiche di vantaggio garantite dall'ordinamento e mezzi economici necessari per assicurarne in concreto la tutela. Al riguardo, le questioni che più frequentemente si pongono sono relative, essenzialmente, ai cosiddetti diritti “condizionati”. Il *quantum* di risorse disponibili si riflette sul *quantum* dei diritti di cui sono titolari i soggetti di un certo ordinamento? E, in caso di risposta positiva, in che modo devono essere allocate le risorse per garantire la più ampia tutela del maggior numero di diritti possibile?

Entrambe le problematiche ora accennate hanno una portata generale ed un'importanza che ne consigliano un preliminare approfondimento, ai fini della riflessione sui limiti quantitativi dell'imposizione fiscale (<sup>4</sup>).

In considerazione del tema specifico oggetto d'indagine, peraltro, sembra opportuno muovere dal secondo insieme di problemi individuati, riguardante il “costo” dei diritti. La questione dei diritti “condizionati”, infatti, rendendo particolarmente evidente il rapporto tra diritti soggettivi e risorse economiche dallo Stato raccolte ed utilizzate, è di grande interesse per cogliere appieno e precisare il

---

<sup>4</sup> Gli ambiti d'indagine qui individuati come rilevanti per la riflessione sui limiti quantitativi dell'imposizione fiscale non esauriscono affatto, evidentemente, la complessa tematica dei rapporti tra diritto ed economia. Di notevole interesse, anche se non del tutto pertinente alla presente riflessione (in quanto maggiormente vicina a problematiche giusprivatistiche), è in particolare la cosiddetta “analisi economica del diritto” composta da quell'insieme argomentazioni e criteri interpretativi in virtù dei quali “la considerazione sistematica dell'esperienza giuridica viene elaborata con il ricorso a modelli teorici e metodologici della scienza economica” (così F. MENGARONI, *Analisi economica del diritto*, in *Enc. Giur.*, II, Roma, 1989, 1). Per un primo “sostanzioso” approccio a tale argomento si veda anche AA.VV., *Interpretazione giuridica e analisi economica*, a cura di G. Alpa, F. Pilitini, S. Romani, S. Rodotà, prefazione di G. Calabresi, Milano, 1982, raccolta di scritti stranieri particolarmente significativi in tale ambito.



“rilievo costituzionale” dell'imposizione fiscale, e dei suoi eventuali limiti.

2. *Il problema dell'individuazione dei diritti che costano: la tradizionale distinzione tra diritti negativi (o libertà negative) e diritti positivi (o diritti sociali di prestazione).*

Nell'affrontare la problematica dei diritti – in ipotesi – condizionati dalle risorse economiche disponibili o, più semplicemente, dei diritti “che costano” <sup>(5)</sup>, si deve rispondere ad un primo, fondamentale quesito: quali sono i diritti che costano? Il possibile limite delle risorse disponibili condiziona solamente alcuni tipi di diritti o li condiziona tutti? Esistono delle differenze, sotto il profilo dei costi, tra le varie posizioni di vantaggio garantite a livello costituzionale in un certo ordinamento?

La risposta a tali quesiti potrebbe apparire, *prima facie*, molto semplice. In effetti, se si muove dalla comune constatazione che maggiori sono i compiti positivi dello Stato, maggiori sono le risorse economiche necessarie a finanziare gli apparati amministrativi a ciò deputati, è agevole affermare che i diritti “che costano” sono solo quelli che richiedono un intervento nella società civile da parte dello Stato. I diritti che non necessitano di un tale intervento, al contrario, non avrebbero un vero e proprio “costo”.

---

<sup>5</sup> Si utilizza qui l'espressione di A. GIORGIS, *La corte costituzionale riserva al legislatore la tutela dei diritti che costano?*, in *Giur. it.*, 1995, I, 529-534, in sede di commento alla sentenza della Corte costituzionale 31 marzo 1995, n. 99 (*ibidem*, 530-535); il diritto “costoso” era, nel caso di specie, quello ad un certo *quantum* del trattamento pensionistico.

Questa conclusione trova un autorevole fondamento nella tradizionale contrapposizione tra diritti negativi e diritti positivi <sup>(6)</sup>.

Diritti negativi sono, secondo questa impostazione, quelli che consistono, sostanzialmente, in uno “spazio di libertà” garantito al singolo dallo Stato e come tale tutelato. Tra i diritti negativi rientrano, pertanto, tutti i diritti di libertà caratteristici dello Stato di diritto, intesi come forme di libertà dallo Stato: libertà personale, di domicilio, soggiorno ed espatrio, libertà di manifestazione del pensiero, libertà religiosa, libertà di associazione. Negativi dovrebbero essere considerati, in questa prospettiva, anche i “tradizionali” diritti economici: libertà di iniziativa privata e diritto di proprietà (in quanto *ius excludendi omnes alios*, al cui rispetto è tenuto anche lo Stato).

In tutti questi casi i cittadini godono di diritti che lo Stato riconosce e si propone di tutelare, “ma l'obbligo che lo stato assume in corrispondenza di questi diritti non consiste in qualcosa di positivo che lo stato si impegni di *fare* a favore del singolo. Lo stato si impegna a non ostacolarlo nella esplicazione di certe sue attività, a non ingerirsi nella sfera di autonomia che gli ha riconosciuto: se il cittadino vorrà e saprà valersi di quelle libertà, lo stato, nei limiti che si è impegnato a rispettare, lo lascerà fare” <sup>(7)</sup>. I diritti di libertà sarebbero quindi “negativi”, perchè il

<sup>6</sup> Come ricorda M. MAZZIOTTI, *Diritti sociali*, in *Enc. dir.*, XII, Milano, 1964, 805, l'elaborazione della categoria dei diritti “negativi” come contrapposta a quella dei diritti “positivi” si deve principalmente a Jellinek, che distingue i diritti di libertà civile (*status negativus sive libertatis*), diritti di libertà politica (*status civitatis activae*), diritti sociali (*status positivus*). Nello stesso senso si veda A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, in *Enc. giur.*, Roma, XI, 1989, 29. Per l'approfondimento della teorica tedesca in materia di diritti pubblici soggettivi, ed in particolare sull'elaborazione di George Jellinek, si rinvia ad A. BALDASSARRE, *Diritti pubblici soggettivi*, in *Enc. giur.*, vol. XI, Roma, 1989.

<sup>7</sup> Così P. CALAMANDREI, *Costituente e questione sociale*, in ID., *Costruire la democrazia – Premesse alla Costituzione*, con premessa di P. Barile, Firenze, 1995, 98, il quale conclude come tali libertà, intese in questo senso, consentano ad ogni

loro contenuto consiste in una pretesa di autonomia avanzata dai consociati nei confronti dello Stato: ogni cittadino ha diritto a che i pubblici poteri non si intromettano in determinati ambiti; a tale diritto corrisponde, in capo ai pubblici poteri, un contrario dovere di non ingerenza <sup>(8)</sup>.

Diritti positivi sono, invece, quelli che si traducono in pretese, avanzate dai cittadini, ad ottenere determinate prestazioni dallo Stato. Si tratta dei cosiddetti diritti “sociali” comunemente intesi: diritto al lavoro, cittadino di esser *faber fortunae suae*: “lo stato non aiuta, ma non ostacola”. Analoghe le considerazioni dell'Autore in *L'avvenire dei diritti di libertà, ibidem*, 125.

In materia di diritti di libertà si veda anche il fondamentale lavoro di S. ROMANO, *La teoria dei diritti pubblici subiettivi*, in S. ROMANO, *Gli scritti nel trattato Orlando*, Milano, 2003, 63-76. L'Autore, sulla scia di Jellinek, distingue i diritti di libertà dai diritti di partecipazione alla vita pubblica: “i primi, essenzialmente negativi, sono diretti alla rimozione o riparazione di un ingiusto intervento dello Stato; i secondi sono invece positivi, non presuppongono un atto ingiusto della pubblica autorità” (67). Per S. Romano i diritti di libertà si caratterizzano proprio in quanto *libertà dallo Stato*; ad ogni persona, “sia essa fisica o giuridica, sia privata o pubblica, deve necessariamente riconoscersi una sfera di attività autonoma in cui possa liberamente agire” (76).

<sup>8</sup> Come osserva A. BARBERA, *Le libertà tra “diritti” e “istituzioni”*, in AA.VV., *Scritti in onore di Costantino Mortati. Aspetti e tendenze del diritto costituzionale*, 1, Milano, 1977, 22, questa concezione delle libertà come diritti negativi, elaborata dalla dottrina giuspubblicistica tedesca, è strettamente legata alla particolare situazione dell'ordinamento tedesco, caratterizzato da un insieme di “solidi punti di forza dell'assolutismo radicati nell'apparato statale, formato da giudici e funzionari tratti quasi esclusivamente dai ceti aristocratici. Da qui la costruzione delle libertà come 'diritti' nei confronti dell'apparato; da qui le acrobazie di Jellinek e seguaci per giustificare l'autolimitazione dello Stato”, allo scopo di difendere l'individuo “all'interno di una concezione idealistica dello stato che tale individuo tendeva ad assorbire”. L'idea stessa che il cittadino debba essere libero *dallo Stato*, presuppone uno *status quo* nel quale lo Stato è sovraordinato rispetto alla persona, e non al suo servizio. Sul punto si veda anche A. BALDASSARRE, *Diritti pubblici soggettivi*, cit., 5, il quale considera come il pensiero di Jellinek appaia afflitto da una certa “ambiguità di fondo”, in quanto costantemente teso “fra l'ideale liberale e la pretesa di incapsularlo in categorie giuridiche che (...) erano e sono intrise di autoritarismo anti-liberale”.

all'assistenza per l'invalidità e la vecchiaia, diritto all'istruzione, all'assistenza sanitaria, diritto a sussidi di varia natura (solo per nominarne alcuni). I consociati hanno diritto di ottenere qualcosa dallo Stato: in ciò consiste la “positività” delle posizioni giuridiche soggettive di vantaggio loro riconosciute dall'ordinamento. Il corrispondente dovere, per i pubblici poteri, consiste nell'obbligo di intervento concreto nella società civile. Tali diritti, per essere effettivi, richiedono quindi un positivo *facere* statale, che si traduce nell'erogazione di beni e servizi ai cittadini (<sup>9</sup>).

Non è possibile, tuttavia, erogare beni e servizi se mancano apparati, strutture e personale e, soprattutto, se mancano risorse economiche pubbliche assai ingenti. Come già avvertiva lo stesso Calamandrei, il problema vero dei diritti “sociali” non è la loro individuazione ed enumerazione, ma “quello di predisporre i mezzi pratici per soddisfarli, *di trovare il sistema economico che permetta di soddisfarli*” (<sup>10</sup>): il problema, in altre parole, dei loro costi.

Se si accetta la distinzione tra diritti negativi e positivi fondata sul diverso ruolo dello Stato (*non facere/facere*), è quindi quasi inevitabile giungere alla conclusione che i classici diritti di libertà sono profondamente diversi dai diritti sociali di prestazione proprio sotto il

<sup>9</sup> Sembra sostanzialmente accettare alla distinzione tra diritti negativi o “di libertà” e diritti positivi o “di prestazione”, sotto questo profilo, anche R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992. L'Autore, pur precisando come tale distinzione sia “meno sicura e determinante di quanto si potrebbe a prima vista immaginare” (94), ritiene in ogni caso che “per i diritti di prestazione, al contrario di quanto accade per le libertà 'negative', l' 'operatività' implica un *facere* da parte degli organi dello Stato, senza del quale la garanzia del diritto resta meramente nominale” (117). Sulla problematica classificazione dei diritti sociali, pur fondata sulla tradizionale contrapposizione con i diritti di libertà, si veda anche G. CORSO, *I diritti sociali nella Costituzione italiana*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1981, 755-784.

<sup>10</sup> P. CALAMANDREI, *Costituente e questione sociale*, cit., 106.

profilo dei costi. Infatti, “se la soddisfazione dei primi *non costa nulla allo stato*, lo stesso non si può dire per i secondi, la soddisfazione dei quali è per lo stato, prima che una questione politica, *una questione finanziaria*”<sup>(11)</sup>.

Questa conclusione è confermata dal processo evolutivo che dallo Stato di diritto ha portato al contemporaneo Stato sociale, che si caratterizza proprio per l'intensità dell'intervento pubblico nella società civile e per il conseguente esponenziale aumento della spesa pubblica<sup>(12)</sup>. La situazione di crisi fiscale in cui versa lo Stato contemporaneo e l'attuale elevata pressione tributaria potrebbero costituire, da questo punto di vista, le prove che il problema del costo dei diritti riguarda essenzialmente i soli diritti sociali, la cui positività impone allo Stato oneri sempre maggiori<sup>(13)</sup>.

---

<sup>11</sup> P. CALAMANDREI, *Costituente e questione sociale*, cit., 107, il quale nota come la posizione dello stato, che pur si trova sempre in posizione di obbligato – in quanto soggetto passivo – sia profondamente diversa rispetto a queste due categorie di diritti: “obbligato a non intervenire quando si tratta di garantire le antiche libertà politiche, obbligato a intervenire quando si tratta delle nuove libertà sociali”.

<sup>12</sup> Lo Stato di diritto liberale non interviene e tende a mantenere lo *status quo*, lo Stato sociale si propone di migliorare le condizioni di tutti i cittadini, allo scopo di garantire quanto meno identiche basi di partenza. Si veda quanto già osservato nel corso del paragrafo 5 del precedente capitolo e quanto si avrà modo di precisare più diffusamente nel prossimo capitolo, esaminando le componenti della spesa pubblica ed il suo andamento.

<sup>13</sup> La distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali basata sulla contrapposizione negatività/positività e sul fattore “costo” non è l'unica ad essere stata proposta. Ricorda infatti E. DICIOTTI, *Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica*, in *Quad. cost.*, 2004, 733, come si sia di volta in volta affermato: “che i primi corrispondono a prestazioni negative e i secondi a prestazioni positive; che i primi spettano a tutti gli individui e i secondi a classi ristrette di individui; che soltanto i secondi si oppongono alla libertà dei mercati; che soltanto ai primi corrispondono obblighi determinati di individui determinati; che di conseguenza soltanto i primi possono essere garantiti tramite l'esercizio del diritto di agire in giudizio; che soltanto i secondi richiedono, per

3. (Segue) *Critica: il ruolo dello Stato e la necessaria “positività” di tutti i diritti; il costo dei diritti.*

La distinzione tra libertà personali “classiche” (diritti negativi) e libertà “sociali” (diritti positivi) <sup>(14)</sup> può apparire, ad una prima riflessione, facilmente condivisibile.

Con ogni probabilità – come si è giustamente osservato – la “fortuna” e l'elevato grado di diffusione di questa distinzione dipende dal fatto che essa si adatta perfettamente ad una confortante visione dicotomica, “manichea”, dei rapporti tra Stato e società civile. E' assai facile, in effetti, contrapporre nettamente il *facere* statale al *non facere*, lo Stato interventista a quello non interventista, lo Stato tendenzialmente liberale a quello tendenzialmente socialista <sup>(15)</sup>. “I diritti negativi bandiscono ed escludono lo stato; i diritti positivi sollecitano e pretendono più stato. I primi chiedono pubblici ufficiali pronti a ritrarsi, i secondi chiedono che intervengano attivamente. I diritti negativi, tipicamente, proteggono la libertà; i diritti positivi, tipicamente,

---

essere effettivamente garantiti, l'intervento statale; che soltanto i secondi hanno un costo tale da non poter essere completamente garantiti”.

<sup>14</sup> Per un più ampio approfondimento della distinzione tra libertà “negative” e “positive”, nell'ambito dello Stato di diritto contemporaneo, si rinvia ad A. BALDASSARRE, *Libertà (problemi generali)*, in *Enc. giur.*, XIX, Roma, 1989, 16-30.

<sup>15</sup> In argomento si vedano in particolare le considerazioni di S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 41-45. Gli Autori riflettono con riferimento peculiare all'ordinamento americano, ma le considerazioni svolte appaiono di validità generale: “la dicotomia diritti negativi/diritti positivi ha messo radici profonde nel comune modo di pensare e di parlare: così da un lato si dice che gli americani desiderosi di 'essere lasciati in pace' vogliono restare immuni dalle interferenze dei pubblici poteri, dall'altro che gli americani desiderosi invece di essere assistiti rivendicano il loro diritto all'intervento pubblico” (42).

promuovono l'eguaglianza, i primi si pongono a difesa della sfera privata, i secondi redistribuiscono i soldi che provengono dalle imposte. I diritti negativi garantiscono esclusive e impediscono interferenze, i diritti positivi hanno carità dei poveri e sono generosi. Se i diritti negativi ci difendono dal governo, i diritti positivi ci assicurano i suoi servizi” (16).

La dicotomia tra diritti di libertà e diritti sociali viene quindi correntemente utilizzata, da opposti versanti, per sostenere una certa concezione del ruolo dello Stato e, più in generale, della Pubblica Amministrazione nell'ordinamento giuridico.

Chi sottolinea il valore primario delle libertà private e guarda con tendenziale sospetto ai diritti sociali, ed ai costi sempre maggiori che essi comportano per le finanze pubbliche, è naturalmente portato ad affermare la necessità di uno Stato “minimo” (17); di conseguenza, con

---

<sup>16</sup> S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 42.

Sulla giustificazione storico-politica della dicotomia *de qua* si veda anche E. DICHIOTTI, *Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica*, cit., 733, il quale osserva che la distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali “sembra trovare una giustificazione sul piano storico, perché, poiché le due specie di diritti appaiono storicamente legate a differenti ideologie politiche, principalmente il liberismo e il socialismo, e vengono riconosciuti dagli ordinamenti giuridici occidentali in momenti storici diversi”.

<sup>17</sup> In materia di Stato “minimo” è doveroso rinviare alla nota riflessione di filosofia politica di R. NOZICK, *Anarchy, State and Utopia*, New York, 1974, trad. it. di E. Bona e G. Bona, *Anarchia, stato e utopia. I fondamenti filosofici dello “Stato minimo”*, prefazione di S. Ricossa, Firenze, 1981, il quale giunge alla conclusione che l'unico Stato la cui esistenza è moralmente giustificabile è, appunto, lo Stato minimo: vale a dire una organizzazione politica dotata di poteri coercitivi e di intervento nella società civile, capace di proteggere tutti i consociati “dalla violenza, dal furto e dalla frode, di tutelare i contratti, e così via” (29). Ogni ulteriore intervento dello Stato nella società è ingiustificabile, secondo l'Autore, in quanto si traduce inevitabilmente nella compressione dei diritti dei cittadini, in nome di una proclamata “giustizia distributiva”, priva in realtà di solide basi teoriche.

ogni probabilità tende a sostenere una politica finanziaria statale di riduzione della spesa pubblica e di contenimento della pressione tributaria.

Chi invece preferisce i diritti sociali come via per la possibile – ed agognata – attuazione dell'uguaglianza sostanziale, è portato ad optare per uno Stato sempre più interventista; per l'effetto, sostiene una politica finanziaria di espansione della spesa pubblica, nella convinzione che l'aumento della pressione tributaria ed il possibile sacrificio di alcune libertà “classiche” (come il diritto di proprietà) siano ampiamente giustificati dai benefici generali per la società organizzata (sotto forma di servizi ed erogazioni pubbliche di vario tipo).

Queste schematizzazioni sono assai radicate e diffuse nel comune modo di ragionare. La netta distinzione tra diritti negativi e positivi, pur essendo “politicamente apartitica”, non è però “politicamente innocua”, poiché influenza in modo significativo il dibattito politico, giuridico ed economico, “fornendo la base teorica sia per attaccare sia per difendere lo stato sociale. Si potrebbe dire che la contrapposizione negativo/positivo, garantisce un linguaggio comune grazie al quale i liberali che difendono lo stato sociale e i conservatori fautori della 'libertà da' riescono a capirsi tra loro e a vituperarsi a vicenda” (18).

La distinzione tra diritti negativi e positivi, così come quella tra Stato interventista e Stato non interventista, è in realtà alquanto semplicistica, e non sembra reggere ad un'analisi più approfondita.

Ciò che lascia perplessi, nell'impostazione tradizionale, è in particolar modo la concezione dei diritti negativi come mera pretesa al *non facere* da parte dello Stato: è proprio vero che i diritti di libertà “classici” prescindono completamente dall'intervento statale e che,

---

<sup>18</sup> S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 44.



quindi, non costano nulla allo Stato?

E' osservazione comune, e facilmente condivisibile, quella secondo cui l'esistenza effettiva di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio formalmente riconosciuta agli individui dipende dalla sua concreta "tutelabilità" e "giustiziabilità": il titolare di un diritto è sempre un potenziale attore in giudizio <sup>(19)</sup>. A nulla vale, in altre parole, l'attribuzione di un diritto, se non si ha la possibilità di farlo falere nei confronti degli altri soggetti dell'ordinamento; se non si riesce ad ottenerne il rispetto; se non si dispone degli strumenti idonei ad evitarne una lesione; se non esiste un modo per ottenerne riparazione, nel caso in cui esso sia stato pregiudicato <sup>(20)</sup>.

Il grado di effettiva tutela dei diritti all'interno di un certo ordinamento può essere determinato da molti fattori. Non vi è dubbio, tuttavia, che nell'ambito dello Stato contemporaneo la reale "tutelabilità" e "giustiziabilità" dei diritti dipendono in misura ampia e condizionante dallo Stato <sup>(21)</sup>: *in primis*, dal sistema giudiziario (pubblico), e dalle strutture ed apparati di (pubblica) sicurezza, che del

---

<sup>19</sup> Secondo la famosa massima di H. KELSEN, *General Theory of law and State*, Cambridge, 1945, trad. it. *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, 1984, 83: "se chiamiamo attore potenziale l'individuo, a cui l'ordinamento giuridico conferisce la possibilità di promuovere un'azione, allora è sempre un attore potenziale chi è soggetto di un diritto".

<sup>20</sup> Come osservano S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 46, "quasi tutti i diritti implicano un obbligo correlativo, e gli obblighi sono assolti davvero solo quando l'inadempienza è punita dai pubblici poteri che a tal fine fanno ricorso a denaro pubblico. Non esistono diritti giuridicamente tutelabili in assenza di doveri che l'ordinamento è in grado di imporre".

<sup>21</sup> Il termine Stato viene qui utilizzato (come in tutto questo capitolo) non per indicare il solo Stato soggetto ma, per esigenze di semplicità espositiva, come abbreviazione per individuare l'insieme dei poteri pubblici che governa la società civile, il complesso delle pubbliche amministrazioni che operano all'interno dell'ordinamento giuridico.

sistema giudiziario costituiscono il “braccio esecutivo”. Senza un sistema giudiziario e senza una forza coercitiva capaci di intervenire nella società civile per preservarne l'ordine e ristabilirlo ove violato, i diritti – tutti i diritti – sarebbero lasciati in balia dell'iniziativa dei singoli. Il rispetto delle regole di convivenza civile e la risoluzione dei conflitti dipenderebbero esclusivamente dalla moralità personale, dal senso civico e dall'impegno individuale dei privati cittadini. E' quasi superfluo, a questo punto, rilevare come una società “perfetta”, che non abbisogna di strutture pubbliche necessarie a garantire la pacifica convivenza dei consociati, sia una mera utopia. In una situazione di assenza di Stato, di totale anarchia, i diritti dei singoli individui non sarebbero potenziati – speranza vana –, ma soccomberebbero di fronte ad un'unica regola, la legge del più forte: *homo homini lupus* <sup>(22)</sup>.

Si potrebbe peraltro obiettare che – utopie a parte – attualmente esistono strumenti ed organizzazioni di natura prettamente privata capaci di garantire e rafforzare la tutela dei diritti: si pensi, ad esempio, alla risoluzione delle controversie tramite giudizi arbitrali, che consentono decisioni in tempi notevolmente più rapidi rispetto alla giurisdizione ordinaria <sup>(23)</sup>, od ai servizi privati di sicurezza e vigilanza, la cui presenza contribuisce senz'altro all'opera di prevenzione dei reati posta in essere dalle forze dell'ordine pubbliche. Si pensi, ancora, al

---

<sup>22</sup> E quindi, poiché “l'individuo del tutto autonomo ed autosufficiente non è titolare di alcun diritto, non si può essere allo stesso tempo 'a favore dei diritti', ma 'contro lo stato' ”: così S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 49.

<sup>23</sup> Il che costituisce con ogni probabilità la ragione principale del sempre più frequente ricorso ad arbitri per la soluzione di controversie, unitamente alla speranza – spesso inconfessata – di una maggiore dedizione degli arbitri allo studio della controversia. In tema di arbitrato, e sulle numerose questioni processuali (ma non solo) sollevate da tale istituto, è doveroso richiamare l'approfondita analisi di M. RUBINO-SAMMARTANO, *Il diritto dell'arbitrato*, Padova, 2002.

cosiddetto “terzo settore”, cioè a quel complesso di organizzazioni ed enti di natura privata che erogano servizi pubblici alla collettività, e che riescono molto spesso ad operare in modo più efficace ed efficiente di quanto non faccia lo Stato.

Anche laddove i privati svolgono funzioni di pubblica utilità, la presenza dello Stato rimane tuttavia imprescindibile: sarebbe francamente impensabile, tornando agli esempi accennati, che la giurisdizione penale venisse esercitata da arbitri privati, o che il mantenimento dell'ordine pubblico fosse interamente deputato a forze private, dotate di potere coercitivo. Analoghe conclusioni valgono, *mutatis mutandis*, anche per gli enti privati che erogano servizi pubblici: la possibilità di operare effettivamente nella società civile e di svolgere servizi utili alla collettività presuppone la presenza dello Stato. A nulla infatti varrebbero le meritevoli finalità e le condivisibili aspirazioni che animano queste realtà private, se lo Stato non predisponesse un apparato normativo, amministrativo e giudiziario capace di garantirne l'esistenza e di tutelarne l'agire <sup>(24)</sup>.

---

<sup>24</sup> Al fondamento dell'azione del terzo settore, si pone comunemente il principio di sussidiarietà (in senso orizzontale), in base al quale lo Stato deve astenersi dalle funzioni e dai compiti che possano essere meglio svolte dai privati cittadini, in forma individuale od associata. E' evidente che un principio di questo tipo non prescinde dalla presenza dello Stato, ma la presuppone: in tanto ha senso ragionare di divisione di compiti tra privati e Pubblica Amministrazione, e di preferenza per l'iniziativa privata – ove possibile –, in quanto la Pubblica Amministrazione esista ed abbia precise funzioni residuali. In una società civile capace di vivere senza alcun apparato di potere pubblico, ed organizzata senza Pubblica Amministrazione, non ha senso parlare di sussidiarietà. Sul principio di sussidiarietà orizzontale, e sulle sue possibili attuazioni come moderno strumento capace di temperare la crisi dell'attuale Stato sociale, si vedano in particolare AA. VV., *Liberi di scegliere: dal welfare state alla welfare society*, a cura di Giorgio Vittadini, Milano, 2002, e AA. VV., *Un “io” per lo sviluppo*, a cura della Fondazione per la Sussidiarietà, Milano, 2005.

Anche se negli ordinamenti contemporanei non mancano interventi privati a tutela dei diritti, non si può negare che la responsabilità per la garanzia e la tutela dei diritti delle varie categorie di consociati ricade principalmente sullo Stato. Di conseguenza, è lo Stato <sup>(25)</sup> il soggetto che, per proteggere i diritti dei cittadini, predispone il numero maggiore di strutture ed apparati, ed impiega risorse più ampie – tecniche, organizzative, umane –: in pratica, attualmente è lo Stato che “spende” di più per i diritti.

Ciò vale per tutti i diritti, siano essi “positivi” o “negativi”.

Che questo sia vero per i diritti “positivi” o sociali, è particolarmente evidente: l'intervento dello Stato a tutela di tali diritti si manifesta non solo in forma “mediata”, tramite il sistema giudiziario e di pubblica sicurezza, ma anche in forma “immediata”, attraverso la diretta erogazione di beni ai cittadini. Ad esempio, il diritto all'assistenza ed il diritto alla salute richiedono la presenza di strutture pubbliche capaci di fornire prestazioni di vario genere in favore della collettività; il diritto all'istruzione viene garantito dall'esistenza di un sistema di scuole pubbliche, ed il diritto allo studio si concretizza attraverso l'assegnazione di borse di studio e finanziamenti di varia natura <sup>(26)</sup>; analogamente, i diritti della famiglia e dei lavoratori (compresi quelli alle varie forme di assistenza e previdenza per essi predisposte), presuppongono la disponibilità di consistenti risorse pubbliche e di apparati amministrativi

---

<sup>25</sup> Sempre inteso come insieme composto di Pubbliche Amministrazioni.

<sup>26</sup> Si rinvia sul punto ad E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte II, Torino, 2004, 481-551. Il diritto all'istruzione consiste nella “tutela garantita dall'ordinamento al bene giuridico, sociale ed individuale, dell'essere adeguatamente istruiti-formati”; per diritto allo studio si intende invece l'insieme delle “posizioni giuridiche di diversa natura espressive dell'interesse ad un complesso variegato di provvidenze e di interventi con i quali l'ordinamento (nazionale e regionale) porta ad effettività il diritto all'istruzione” (481-482).

capaci di renderli effettivi.

Lo stesso vale, a ben vedere, anche per i tradizionali diritti di libertà, considerati meramente “negativi” dalla *communis opinio*. L'effettività di tutti questi diritti dipende infatti, così come quella dei diritti comunemente considerati “positivi”, dalla presenza e dall'intervento dello Stato nella società civile <sup>(27)</sup>.

---

<sup>27</sup> In questo senso M. MAZZIOTTI, *Diritti sociali*, cit., 806, secondo il quale deve ritenersi “inesatta l'idea che i diritti sociali abbiano un carattere relativo e condizionato, in contrasto con i diritti libertà. Certo i diritti sociali dipendono, nella loro concreta realtà, dall'organizzazione dello Stato; ma è pura illusione pensare che lo stesso non sia vero anche per i diritti di libertà. Ciò è evidente per le libertà politiche, ma vale egualmente per le libertà civili, le quali, a tacer d'altro, sono tutte condizionate alla possibilità di farle valere in giudizio, cioè all'organizzazione della funzione giurisdizionale”. Richiama l'argomentazione di Mazziotti anche F. MODUGNO, *I “nuovi diritti” nella Giurisprudenza Costituzionale*, Torino, 1995, 69-70. A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 29, considera come non sia più accettabile, “nel mutato quadro costituzionale (...), la contrapposizione dei diritti sociali ai diritti di libertà basata sul rilievo che soltanto i primi richiederebbero prestazioni positive (da parte dello Stato), mentre gli altri comporterebbero soltanto un dovere di rispetto e di astensione (sempre da parte dello Stato)”. Anche i diritti di libertà, infatti, “non avrebbero potuto essere minimamente garantiti (...) senza prestazioni positive da parte dello Stato e, in particolare, senza un'adeguata organizzazione dei poteri statali e la previsione di determinati doveri da parte di organi dello Stato” (l'Autore ricorda, in tal senso, l'importanza della presenza di un apparato giudiziario indipendente dal potere politico, ai fini della compiuta garanzia della libertà personale). Analogamente L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, 1996, 394, il quale osserva come “anche la garanzia di tradizionali diritti del catalogo liberale come le libertà economiche o quelle personali richiede l'impiego di disponibilità economiche per la loro realizzazione, se non altro per la garanzia della loro tutela giurisdizionale”. Sul punto si veda anche E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte II, cit., 485, il quale rileva come “gli stessi diritti di libertà non sottendano sempre e semplicemente un negativo *non facere* o un *pati* da parte dei pubblici poteri, ma, anch'essi, presuppongano interventi positivi diretti a porre in essere quanto di fatto è previamente necessario al loro esercizio e al loro godimento”.

A conclusioni simili giunge anche, pur muovendo dalla considerazione dell'ordinamento tedesco, W. SCHMIDT, *I diritti fondamentali sociali nella repubblica*

La differenza tra diritti positivi e negativi non sta nella distinzione tra *facere* e *non facere* statale, ma nel diverso tipo di *facere* dello Stato. I diritti di libertà, per essere effettivi, necessitano essenzialmente del mantenimento dell'ordine pubblico, della prevenzione e repressione dei reati, della disponibilità di strumenti giurisdizionali di risoluzione delle controversie e di riparazione dei torti eventualmente subiti: in breve, hanno bisogno (quantomeno) del “servizio ordine pubblico” e del “servizio giustizia” <sup>(28)</sup>. I diritti sociali invece, oltre a questi – in ogni caso necessari per tutelarli –, richiedono nella maggior parte dei casi anche servizi ulteriori da parte dello Stato: sussidi, provvidenze ed erogazione di fondi, prestazioni assistenziali ed attività della più varia natura.

Quando lo Stato riconosce e garantisce i diritti di libertà, non si limita semplicemente a non intervenire, a guardare dall'esterno senza intromettersi: fornisce, al contrario, un servizio pubblico, si impegna positivamente, creando e mantenendo in vita quegli apparati e quelle

---

*federale tedesca*, in *Riv. trim. dir. Pubb.*, 1981, 801, laddove considera “fuori discussione” che “anche i 'classici diritti di libertà' sono rivolti a 'prestazioni' del legislatore, ossia innanzitutto al diritto dell'organizzazione e del procedimento che servono alla loro realizzazione”.

Sostiene la necessità di superare la visione meramente negativa dei diritti di libertà, seppure in una diversa prospettiva, anche A. BARBERA, *Le libertà tra “diritti” e “istituzioni”*, cit., 32, il quale considera come sia “ingenuo affidarsi a una mera difesa dell'individuo dallo Stato solo attraverso lo scudo dei diritti soggettivi”, e come appaia d'altra parte “incauto tutelare l'individuo stesso dallo Stato aspettando una diversa palinogenetica organizzazione sociale”. La via più praticabile e realistica per proteggere gli individui consisterebbe, invece, nello sviluppo di istituzioni di garanzia intermedie, capaci di rendere effettive le libertà civili dei cittadini.

<sup>28</sup> Servizi che, a loro volta, presuppongono che l'ordinamento giuridico dal quale sono erogati sia riconosciuto dalla comunità internazionale, goda di sovranità effettiva su di un dato territorio, e sia in grado di difendere i suoi consociati dalle eventuali aggressioni esterne.

strutture in assenza delle quali, probabilmente, sarebbe assai difficile ragionare di libertà <sup>(29)</sup>. Senza il mantenimento dell'ordine pubblico e senza un sistema giudiziario efficace non potremmo, ad esempio, essere liberi di manifestare il nostro pensiero, né essere liberi di intraprendere una nuova attività economica, né potremmo essere sicuri di possedere qualcosa di realmente ed effettivamente “nostro”.

Sotto questo profilo, persino il diritto di proprietà, tradizionalmente considerato un diritto negativo per eccellenza, in quanto ambito oggettivo d'intangibilità riservato alla persona, deve essere considerato positivo: “il mio diritto di entrare nella 'mia' proprietà, di farne libero uso, di escludere chicchessia, di venderla, di lasciarla in eredità, di ipotecarla e di far cessare qualsiasi violazione contro di essa, presuppone (...) l'esistenza di un apparato giudiziario ben organizzato ed adeguatamente finanziato” <sup>(30)</sup>. Se non ci fosse lo Stato,

---

<sup>29</sup> Sulla natura “istituzionale” dei diritti di libertà si veda P. HABERLE, *Die Wesensgehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*, Heidelberg, 1983, trad. it. di A. Fusillo e R. W. Rossi *Le libertà fondamentali nello Stato costituzionale*, Roma, 1993, 135: “la libertà individuale esige d'altra parte condizioni di vita istituzionalmente garantite, e perciò l'aspetto istituzionale dei diritti fondamentali, e anche i complessi normativi che li arricchiscono. Questi danno alla libertà direzione e misura, garanzia e sicurezza, contenuto e compito. Senza complessi ordinamenti la spontaneità dell'individuo rimarrebbe inefficace, in uno spazio vuoto di diritto. La libertà individuale esige ordinamenti obiettivi in cui essa si possa affermare e svolgere. Questi la sostengono e la caratterizzano”. Osserva S. MANGIAMELLI, *Appunti sullo “Stato sociale sussidiario”*, in *Teoria del Diritto e dello Stato*, 2002, 243, anche i diritti di libertà, “per non rimanere soltanto delle pretese universalmente valide nel campo etico”, necessitano “della garanzia del diritto positivo, che li istituzionalizzi come parte costitutiva e vincolante della comunità”.

E' in ogni caso evidente che i diritti di libertà, pur positivamente disciplinati e normativamente garantiti, richiedono, per essere effettivi, una indispensabile attuazione a livello concreto. La quale avviene, essenzialmente, attraverso l'attività amministrativa e giurisdizionale.

<sup>30</sup> Così S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 64, i quali, muovendo dalle premesse filosofiche di Jeremy Bentham e

che ne garantisce il rispetto, con le sue leggi, le sue risorse, i suoi mezzi, la proprietà non esisterebbe (o almeno non esisterebbe così come la conosciamo attualmente) <sup>(31)</sup>.

Il “servizio ordine pubblico” ed il “servizio giustizia”, d'altra parte, anche per molti diritti di libertà sono solamente le *condiciones sine quibus non*: gli interventi “minimi”, più immediatamente percepibili, che lo Stato pone in essere per garantirne l'effettività. In realtà, l'intervento positivo dello Stato è necessario anche in altre forme, “per porre in essere i presupposti di fatto per l'esercizio e il godimento” di molti diritti di libertà <sup>(32)</sup>: ad esempio, la libertà di manifestazione del pensiero richiede una disciplina positiva dei mezzi d'informazione e comunicazione, la libertà di circolazione richiede strade e mezzi di trasporto, *et cetera* <sup>(33)</sup>.

Tutti i diritti sono in realtà positivi: tutte le situazioni giuridiche soggettive di vantaggio riconosciute in un certo ordinamento necessitano di un qualche intervento da parte dello Stato. Ne consegue

---

David Hume, considerano come il diritto di proprietà sia “l'istituzionalizzazione di una relazione sociale”, e consista pertanto in “un insieme di regole per l'accesso e l'esclusione a specifici beni create dal potere legislativo e da quello giudiziario, e da quest'ultimo garantite” (63). La conclusione è inevitabile – ed assai efficace –: “associare il diritto di proprietà a una 'libertà dallo stato' (...) non ha più senso che associare il diritto di fare una partita a scacchi alla libertà di non rispettare le regole di quel gioco: i diritti di proprietà esistono perché le modalità di possesso e d'uso del bene sono stabilite e regolate dalla legge” (64).

<sup>31</sup> Il che non vuol dire, evidentemente, che ogni forma di Stato debba necessariamente riconoscere il diritto di proprietà: è ben possibile che esista una collettività organizzata secondo regole che escludono il diritto di proprietà. Vero è, invece, che non può esistere diritto di proprietà senza legge e senza giudici: senza, cioè, uno Stato capace di garantirlo, reprimendone le violazioni.

<sup>32</sup> A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 29.

<sup>33</sup> Gli esempi, che appaiono del tutto condivisibili, sono tratti da A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 29, e da E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte II, cit., 485, nota 7.



immediatamente – e la cosa è di importanza fondamentale – che se tutti i diritti richiedono in qualche modo l'attività dello Stato, tutti i diritti necessitano di risorse pubbliche per essere garantiti: tutti i diritti costano, “perché tutti presuppongono l'esistenza di un effettivo apparato di sorveglianza, finanziato dal contribuente, preposto al controllo e alla tutela dei diritti” <sup>(34)</sup>.

Apparato di sorveglianza che, si badi, non è preposto solamente alla tutela dell'individuo nei confronti degli altri individui, ma anche alla protezione del singolo di fronte ai pubblici poteri. Perché un cittadino sia in grado di difendersi dall'autorità, infatti, è necessario che vi sia un'altra autorità capace di controllarla e reprimerne i possibili abusi. Non è dunque possibile “pensare ad una tutela 'contro' lo stato senza pensare nel contempo ad una tutela 'da parte' dello stato”, perché “nessun ordinamento giuridico può difendere le persone dagli abusi dei pubblici funzionari senza ricorrere ad altri funzionari pubblici” <sup>(35)</sup>.

Vero è, peraltro, che l'intervento dello Stato nella società civile può avvenire in modo qualitativamente e quantitativamente diverso a

---

<sup>34</sup> S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 46.

<sup>35</sup> Il che, secondo S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, 59, consente di confermare quanto aveva intuito già Montesquieu nel teorizzare la distinzione dei poteri, e cioè che la libertà può essere garantita solo quando il potere controlla il potere. Si veda C. de SECONDAT' barone di MONTESQUIEU, *L'espris des Lois*, trad. it. *Lo spirito delle leggi*, a cura di S. Cotta, libro XI, Torino, 1973, 274: “la libertà politica si trova nei governi moderati. Ma essa non è sempre negli Stati moderati: non vi rimane che quando non vi è abuso di potere. E' però una esperienza eterna, che ogni uomo, il quale ha in mano il potere, è portato ad abusarne, procedendo fino a quando non trova dei limiti (...). Perché non si possa abusare del potere, bisogna che, per la disposizione delle cose, il potere freni il potere. Una costituzione può essere tale che nessuno sia costretto a compiere le azioni alle quali la legge non lo costringe, e a non compiere quelle che la legge gli permette”.

seconda del tipo di diritto: i diritti, quindi, non possono che avere costi diversi. I diritti sociali, che richiedono ulteriori appositi apparati amministrativi e risorse pubbliche, con tutta probabilità costeranno di più dei diritti di libertà: il che, tuttavia, non deve portare ad ignorare i costi di questi ultimi <sup>(36)</sup>. Le spese necessarie a garantire l'ordine interno ed il corretto funzionamento dell'ordinamento giudiziario e delle forze di pubblica sicurezza non sono certo indifferenti <sup>(37)</sup>. Vi sono poi da considerare tutte le altre risorse che, anche in modo indiretto, sono comunque necessarie al finanziamento dei diritti di libertà, la cui quantificazione – piuttosto difficile, in verità – è tutt'altro che ininfluenza sul bilancio dello Stato <sup>(38)</sup>.

---

<sup>36</sup> Considera L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 395, che “senz'altro più evidente rimane (...) il condizionamento economico dei diritti sociali (quando assumono la struttura di diritti a prestazioni)”, ma ciò non toglie che tutti i diritti, compresi quelli di libertà, “risultano oggi accomunati dalla – seppure minore o maggiore – dipendenza dalle risorse ad essi destinate”. Per l'analisi dei dati relativi alla composizione della spesa pubblica nell'attuale Stato sociale di diritto, si rinvia in ogni caso ai paragrafi 2 e 3 del prossimo capitolo.

<sup>37</sup> In queste spese, peraltro, rientrano anche quelle necessarie alla difesa: le spese militari, funzionali alla protezione “spaziale” di un certo ordinamento giuridico, sono in realtà dirette a proteggere i diritti (tutti i diritti) che ai soggetti di tale ordinamento sono garantiti.

<sup>38</sup> Basti pensare, tornando agli esempi citati, all'insieme di risorse pubbliche utilizzate per predisporre il sistema viario pubblico, ed a quelle che sono necessarie per il suo ampliamento e la sua costante manutenzione; si pensi, poi, alle spese pubbliche destinate al finanziamento del complesso sistema dei trasporti pubblici. Tutte spese, queste, il cui scopo è garantire la libertà di circolazione ed i conseguenti diritti ad essa strettamente connessi (diritto al lavoro, diritto allo svolgimento di un'attività economica, solo per nominare i principali).

Vi sono, poi, ulteriori – e molto attuali – forme di tutela dei diritti apprestate dallo Stato: il pensiero corre subito, per quanto riguarda l'Italia, alle autorità (amministrative?) indipendenti. Non v'è dubbio che le cosiddette *authority* abbiano lo scopo di garantire alcuni tra i più fondamentali diritti della persona (quali, ad esempio, il diritto alla riservatezza, prototipo di diritto 'negativo' per eccellenza, secondo l'impostazione tradizionale). Indipendentemente dal problema della loro

La conseguenza della “positività” di tutti i diritti, nei termini appena precisati, è che, contrariamente a quanto si potrebbe pensare di primo acchito, le entrate fiscali non servono solamente a finanziare i diritti sociali: le risorse raccolte attraverso l'imposizione fiscale ed il sistema tributario consentono il finanziamento, e quindi la protezione, di tutti i diritti riconosciuti e garantiti nei contemporanei ordinamenti democratici <sup>(39)</sup>. Non dovrebbe quindi affatto apparire strana, alla luce di queste considerazioni, l'affermazione in base alla quale tutti i diritti fondamentali dell'individuo sono in realtà “beni pubblici: servizi sociali finanziati dai contribuenti e gestiti dallo stato per migliorare il benessere collettivo e individuale” <sup>(40)</sup>.

---

corretta qualificazione giuridica (sono autorità o pubbliche amministrazioni?), e da quello del loro finanziamento (che non sempre è a carico del bilancio dello Stato), le *authority* costituiscono una risposta pubblica – cioè dello Stato, per come sin qui inteso – alla richiesta di nuove forme di protezione degli interessi individuali dei cittadini. Per un primo inquadramento (soprattutto sotto il profilo costituzionale) delle autorità amministrative indipendenti si veda AA. VV., *Autorità indipendenti e principi costituzionali*, Atti del Convegno di Sorrento, 30 maggio 1997, Padova, 1999.

<sup>39</sup> Quanto sin qui osservato non vale, evidentemente, ad escludere che vi possano essere differenze tra i diritti di libertà ed i diritti sociali (problema per il quale si rinvia ad E. DICIOTTI, *Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica*, cit., *passim*), e, più in generale, tra i vari tipi di diritti costituzionali. Ciò che interessa sottolineare, ai fini della presente trattazione, è che, dal punto di vista dei rapporti tra Stato e società civile, poiché tutti i diritti necessitano, in qualche modo, dell'intervento pubblico, tutti i diritti sono sostanzialmente assimilabili, quanto ai loro costi per la collettività.

<sup>40</sup> S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 51. In senso contrario alla concezione “realistica”, o “necessariamente positiva” di tutti i diritti qui accolta, si veda soprattutto R. DWORKIN, *Taking rights seriously*, Cambridge, 1977, tr. it. *I diritti presi sul serio*, introduzione di G. Rebuffa, *Una teoria liberale dei diritti nel declino del Welfare State*, Bologna, 1982. L'opera di Dworkin è rivolta essenzialmente a sostenere la preesistenza dei diritti individuali rispetto all'organizzazione statale, allo scopo, di matrice prettamente liberale, di sottrarre i diritti dell'individuo all'arbitrio dei pubblici poteri ed in particolare dei giudici. La critica al positivismo ed al realismo giuridico condotta dall'Autore tende infatti a

4. (Segue) *Breve precisazione sul ruolo dello Stato come condicio sine qua non dei diritti; l'importanza fondamentale dell'individuo.*

Quanto appena conclusivamente osservato richiede, per evitare possibili equivoci, una necessaria precisazione.

La natura tendenzialmente “positiva” di tutti i diritti non comporta di per sé una preferenza per lo Stato “massimo”, ed una concezione “paternalistica” dei pubblici poteri.

In primo luogo, l'affermazione del necessario intervento dello Stato nella società civile a protezione dei diritti dei consociati ha il solo scopo di constatare la situazione attuale della maggior parte degli ordinamenti giuridici liberaldemocratici esistenti – che dello Stato non possono fare a meno –, e di precisare la fondamentale importanza dell'imposizione fiscale per tutti i diritti dei cittadini.

In secondo luogo, anche lo Stato “minimo” è *condicio sine qua non* dei diritti: tra le funzioni che si ritiene debbano rimanere affidate ad una organizzazione statale di questo tipo, infatti, vi sono il mantenimento dell'ordine pubblico e la predisposizione di un apparato giudiziario e di pubblica sicurezza, che costituiscono, appunto, le condizioni minime indispensabili alla tutela dei diritti <sup>(41)</sup>. L'argomento della “positività” di tutti i diritti, per come sin qui precisato, è quindi di per sé “neutro”

---

coincidere con la critica alla concezione del giudice come legislatore, caratteristica degli ordinamenti di *common law*, l'idea che ne emerge è che le libertà della persona sono meglio tutelati se si riconosce la previa esistenza di un complesso di diritti individuali che lo Stato – e quindi i giudici – sono tenuti a rispettare, senza margine di discrezionalità.

<sup>41</sup> In questo senso si veda ancora R. NOZICK, *Anarchy, State and Utopia*, cit., *passim*.

rispetto alla natura “massima” o “minima” dello Stato: il fatto che lo Stato sia *condicio sine qua non* di tutti i diritti, non comporta di per sé che debba essere lo Stato a porre in essere anche tutte le ulteriori attività indispensabili alla tutela delle posizioni giuridiche soggettive. Il *quantum* di ulteriore intervento dello Stato nella società civile non dipende dalla natura tendenzialmente positiva dei diritti, ma da successive ed indipendenti opzioni filosofiche, economiche e sociali, suscettibili di essere variamente tradotte in scelte giuridicamente rilevanti <sup>(42)</sup>.

D'altra parte, sostenere che attualmente lo Stato è condizione necessaria di tutti i diritti dei cittadini non significa negare il valore originario dell'individuo all'interno degli ordinamenti contemporanei; né vuol essere un modo per esprimere in modo nuovo la teoria dei diritti pubblici soggettivi <sup>(43)</sup>.

Dire che l'intervento dello Stato è necessario per tutelare i diritti non significa pensare ai diritti come ad un qualcosa di “concesso” dallo Stato, come conseguenza di un suo atto di autolimitazione. Significa, al contrario, precisare che la persona, l'individuo, è al centro dell'ordinamento, e che lo Stato ha dei doveri nei suoi confronti. Il primo è, appunto, garantire l'effettività dei diritti formalmente riconosciuti ed attribuiti ai consociati a livello costituzionale; il potere dello Stato, quindi, non viene dall'alto, ma dal basso, dalla società civile: lo Stato è al servizio degli individui, ed esiste in quanto questi ultimi ne

---

<sup>42</sup> E che possono comportare, quindi, un maggiore o minore intervento nello Stato nell'economia, ed una più o meno ampia assunzione di responsabilità pubblica in ordine alla realizzazione dell'obiettivo dell'uguaglianza sostanziale.

<sup>43</sup> Proprio questo è, in effetti, il dubbio che potrebbe sorgere riflettendo sulla “positività” di tutti i diritti. In questo senso, ad esempio, P. CARETTI, *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Torino, 2005, 6-7, osserva come l'idea che i diritti abbisognino dello Stato per divenire effettivi, non possa che appartenere ad una concezione statualistica dei diritti individuali.

hanno bisogno <sup>(44)</sup>. L'organizzazione statale continua a giustificare la sua esistenza proprio perché, pur con tutti i difetti che la caratterizzano, essa rimane attualmente la condizione necessaria – anche se non sufficiente – della tutela dei diritti.

Tutti i diritti sono positivi perché, piaccia o non piaccia, tutti i cittadini hanno, in qualche modo, ancora bisogno dello Stato <sup>(45)</sup>.

5. *La conseguenza della limitatezza delle risorse disponibili: nessun diritto è assoluto, tutti i diritti sono condizionati.*

---

<sup>44</sup> Con ciò risulta evidente la differenza rispetto alla teoria dei diritti pubblici soggettivi, elaborata nel tentativo di limitare lo strapotere di uno Stato tendenzialmente autoritario. Proprio questa è, in effetti, l'ambiguità di fondo del pensiero di Jellinek, rilevata da diversi Autori. A. BALDASSARRE, *Diritti pubblici soggettivi*, cit., 5, ricorda che Jellinek “da un lato, pone lo Stato-persona come soggetto e autore delle 'manifestazioni di volontà' da cui scaturisce il diritto e, dall'altro, ne condiziona la sua stessa giuridicità alle limitazioni che lo stesso Stato crea con la sua volontà e, quindi, al riconoscimento di altri soggetti giuridici, anche se a lui inferiori”. Dal che deriva che lo Stato è sia il “titolare della sovranità o del potere politico supremo (Stato-persona)”, sia il “soggetto esponenziale della comunità dei cittadini da lui stesso riconosciuta (Stato-comunità)”. In altre parole, “lo Stato è il soggetto che solo attraverso la creazione dell'altro-da-sé (la comunità) e la sua relazione inversa a questo può affermare la propria giuridicità”. La problematicità di questa teoria dipende strettamente dal periodo storico in cui fu elaborata e dagli obiettivi che si proponeva: introdurre “elementi liberali in un corpo improntato al tradizionale statalismo” (*ibidem*, 9).

<sup>45</sup> Ciò non significa che questa situazione sia immutabile. E' possibile che in futuro la società civile trovi il modo di organizzarsi prescindendo completamente dallo Stato, inteso come complesso di pubblici poteri deputato al governo dei consociati. Probabilmente, tuttavia, qualunque società organizzata avrà sempre bisogno di un apparato di potere capace di rendere effettivi i diritti e di tutelarli anche contro la volontà di alcuni dei consociati: si potrebbe quindi pensare, più che ad una abolizione dello Stato, alla sua sostituzione da parte di organismi diversi, ma che ne svolgano comunque le funzioni fondamentali. Un'organizzazione politica in cui tutti i cittadini rispettano spontaneamente i diritti altrui, senza bisogno di alcun apparato coercitivo appare – questa sì, e purtroppo – una mera utopia.

Il superamento della tradizionale contrapposizione tra diritti positivi e negativi, fondato sulla considerazione che, in realtà, tutti i diritti richiedono l'intervento positivo dello Stato nella società civile, porta con sé una serie di corollari di assoluto rilievo.

Il primo, come si è già avuto modo di anticipare, è che tutti i diritti hanno un costo: hanno bisogno di risorse pubbliche per essere effettivamente garantiti e tutelati. Ma allora, se i diritti richiedono risorse economiche, l'assenza di queste ultime – o la loro mancata destinazione a tali scopi – potrebbero tradursi in una potenziale compressione dei diritti. E' necessario quindi concludere che i diritti sono, in questo senso, condizionati dalle risorse disponibili?

L'analisi costituzionalistica italiana si è soffermata sul problema del rapporto tra risorse finanziarie statali e diritti costituzionali con precipuo riferimento ai diritti sociali, generalmente concepiti come diritti a prestazioni positive da parte dello Stato. In questo ambito, particolare importanza ha avuto – ed ha tuttora – l'approfondimento sulla natura e sulla portata delle sentenze “additive di prestazione” della Corte costituzionale: di quelle sentenze interpretative di accoglimento che, ampliando la tutela concessa ad alcuni diritti sociali, comportano oneri aggiuntivi per le finanze statali, al di fuori del controllo parlamentare sulla spesa di cui all'art. 81, comma 4, della Costituzione<sup>(46)</sup>.

---

<sup>46</sup> In argomento, oltre ad AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, si vedano: R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 102-120; L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, in *Quad. cost.*, 1995, 33-66; C. COLAPIETRO, *La giurisprudenza costituzionale nella crisi dello Stato sociale*, Padova, 1996; F. DONATI, *Le ripercussioni delle pronunce giurisdizionali sull'equilibrio di bilancio*, in AA. VV., *Crisi fiscale e indirizzo politico*,

Si tratta, evidentemente, di riflessioni che muovono dalla ovvia premessa che i maggiori “costi” per le finanze pubbliche, immediatamente percepibili e verificabili, siano quelli dipendenti dalla diretta erogazione di prestazioni ai cittadini da parte dello Stato: più viene ampliata la tutela dei diritti sociali – anche attraverso l'opera interpretativa della Corte costituzionale – più si costringe lo Stato a spendere <sup>(47)</sup>.

La discussione sul rapporto tra Parlamento e Corte costituzionale in ordine alle decisioni di spesa è di notevole importanza, ma non offre, di per sé, elementi utili alla definizione del problema fondamentale del possibile “condizionamento” dei diritti ad opera delle risorse disponibili: che ne è dei diritti costituzionali, in assenza delle decisioni di spesa – a qualunque livello definite – indispensabili per garantirli concretamente, per renderli effettivi? I diritti costituzionali sono assoluti o “condizionati”?

Sotto questo profilo, la questione si presenta particolarmente complessa, perché il suo approfondimento può condurre ad esiti tutt'altro che banali, e forse persino indesiderati. E' bene avvertire subito, peraltro, che le principali argomentazioni espressamente svolte sul tema dei diritti condizionati sono solo parzialmente utili alla

a cura di Franco Bassanini e Stefano Merlini, Bologna, 1995, 585-629; A. GIORGIS, *La corte costituzionale riserva al legislatore la tutela dei diritti che costano?*, in *Giur. it.*, 1995, I, 529-534; E. GROSSO, *Sentenze costituzionali di spesa “che non costano”*, Torino, 1991; E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte I, cit., 184-194; C. PINELLI, *Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario*, in AA. VV., *La motivazione delle decisioni della Corte Costituzionale*, a cura di A. Ruggeri, Torino, 1994, 548-556; F. POLITI, *Il “costo” delle sentenze della Corte costituzionale nella recente riflessione dottrinale*, in AA. VV., *Scritti in memoria di Livio Paladin*, vol. IV, Napoli, 2004, 1753-1797.

<sup>47</sup> Anche se, come si vedrà più avanti (nel corso del sesto paragrafo), le sentenze “additive di prestazione” non sono le sole decisioni della Corte costituzionale “che costano”.



presente indagine: da un lato, chi ha ragionato di diritti condizionati lo ha fatto con esclusivo riferimento ai diritti sociali; dall'altro il concetto di “condizionamento” è stato utilizzato spesso in un senso diverso da quello in questa sede evidenziato <sup>(48)</sup>.

Si è rilevato, in particolare, come la categoria dei diritti sociali non possa essere valutata unitariamente, perché non tutti diritti sociali hanno uguale struttura: sarebbe necessario distinguere i diritti sociali “incondizionati” dai diritti sociali “condizionati”. “I primi sono diritti che attengono a rapporti giuridici che si istituiscono spontaneamente, cioè su libera iniziativa delle parti”, i secondi sono invece “diritti il cui godimento dipende dall'esistenza di un presupposto di fatto, vale a dire la presenza di un'organizzazione erogatrice delle prestazioni oggetto dei diritti stessi o, comunque, necessaria per render possibili i comportamenti o le condotte formanti il contenuto di quei diritti” <sup>(49)</sup>.

I diritti sociali “incondizionati” possono essere immediatamente fatti valere da chi ne è titolare “in quanto, per il solo fatto del loro riconoscimento nella Costituzione, accedono automaticamente ai rapporti giuridici cui si riferiscono, lasciando al giudice, in caso di conflitto tra le parti, soltanto il compito di determinare il *quantum* della prestazione dovuta”. I diritti sociali “condizionati”, invece, richiedono,

<sup>48</sup> Peraltro, ragionano di diritti condizionati finanziariamente, nello stesso senso qui accolto, F. MERUSI, *I servizi pubblici negli anni 80*, in AA. VV., *Servizi pubblici instabili*, Bologna, 1990, 30, e C. PINELLI, *Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario*, cit., *passim*.

<sup>49</sup> Così A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 30. Accoglie questa distinzione anche F. MODUGNO, *I “nuovi diritti” nella Giurisprudenza Costituzionale*, cit., 71. analogamente F. DONATI, *Tutela dei principi costituzionali e rispetto delle decisioni di bilancio*, in AA. VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., 320, il quale avverte come i diritti sociali debbano intendersi “condizionati” in quanto “richiedono una ulteriore disciplina da parte della legge ordinaria diretta a realizzare l'organizzazione necessaria per fornire la prestazione che forma oggetto del diritto”.

per la loro effettiva tutela e garanzia, “la sussistenza di strutture organizzatorie indispensabili all'erogazione delle prestazioni garantite o al compimento delle condotte di cui consta il contenuto del diritto considerato” <sup>(50)</sup>. Nella prima categoria di diritti sociali possono farsi rientrare, ad esempio, il diritto dei lavoratori ad una retribuzione equa, il diritto al riposo ed alle ferie, i diritti delle donne lavoratrici e dei lavoratori minori (artt. 36 e 37 Cost.), i diritti familiari relativi al rapporto tra coniugi e tra genitori e figli (artt. 29 e 30 Cost). Nella seconda ricadono invece il diritto alle varie forme assistenziali e previdenziali, il diritto all'istruzione ed allo studio, il diritto alle cure gratuite (artt. 38, 33, 34, 32 Cost.) <sup>(51)</sup>.

Distinzioni come quella proposta hanno la funzione – comprensibile, oltre che condivisibile – di spiegare la differenza tra i diversi modi in cui operano concretamente i diversi diritti garantiti a livello costituzionale: se i diritti di libertà sono “per definizione, *self-executing*” e, nel senso appena precisato, anche i diritti sociali “incondizionati”, i diritti sociali “condizionati” sono invece subordinati nel “*come e quando*” <sup>(52)</sup>.

Queste distinzioni hanno valore anche sotto il profilo del ruolo dello Stato e, conseguentemente, sotto quello del costo dei diritti per le finanze pubbliche? La risposta, se si accetta quanto precedentemente considerato in ordine alla positività di tutti i diritti, deve essere negativa.

Il diverso modo in cui operano i vari diritti costituzionalmente

---

<sup>50</sup> A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 30-31.

<sup>51</sup> Anche per questi esempi si veda A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 30-31.

<sup>52</sup> Così conclude A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 31, il quale considera in ogni caso come l'indubbio fondamento costituzionale dei diritti sociali “permette di affermare che la discrezionalità del legislatore per quel che riguarda il *come* e il *quando* non è affatto piena e insindacabile”.

riconosciuti e garantiti ai cittadini non toglie che, in una prospettiva concreta, l'effettività di tali diritti dipenda in modo determinante – anche se non esclusivo – dalla presenza dello Stato. Dall'esistenza, cioè, di un apparato di potere e governo capace di imporre e mantenere l'ordine nella società civile, grazie all'utilizzo di un insieme di strumenti idonei a prevenire e reprimere – ove necessario – la lesione dei diritti<sup>(53)</sup>.

In questa particolare prospettiva, tutti i diritti sono in realtà condizionati, non solo i diritti sociali (senza distinzioni al loro interno); condizionati dalla presenza dello Stato e, soprattutto, condizionati dalla effettiva sussistenza di risorse economiche utilizzabili allo scopo. Se tutti i diritti presuppongono un *facere* dello Stato – pur diverso a seconda della categoria –, tutti i diritti presuppongono l'esistenza di risorse capaci di finanziare questo *facere*.

E' facile anticipare, a questo punto, quale potrebbe essere la critica più immediata a questa visione del “costo dei diritti”: poiché le risorse economiche sono indubbiamente limitate, “condizionare” i diritti – tutti i diritti – alla presenza di tali risorse significa negare in via di principio che i diritti possano avere valore assoluto. Significa ammettere che, in mancanza di un certo *quantum* di risorse destinato alla loro tutela, i diritti si riducono inevitabilmente a delle scatole vuote. Il che può indubbiamente apparire assai grave, tanto più se ci si riferisce ai diritti riconosciuti e garantiti dalla Costituzione, che dovrebbero rappresentare il fondamento della nostra forma di Stato<sup>(54)</sup>.

---

<sup>53</sup> Tra l'altro, l'impossibilità di distinguere i vari diritti costituzionali a seconda del *facere* o *non facere* dello Stato è data per pacifica pure dallo stesso Autore che ha elaborato la distinzione tra diritti sociali “incondizionati” e “condizionati” (si veda la nota n. 27).

<sup>54</sup> Lo stesso vale, più in generale, per tutti i diritti che si ritengono fondamentali per una certa forma di Stato.

Questa è, in effetti, la ragione di fondo che può spingere a rigettare con decisione ogni considerazione sulla natura potenzialmente “condizionata” dei diritti. Si è detto che se con l'espressione diritti condizionati “s'intende sostenere che l'esistenza stessa di tali diritti, o (il che è lo stesso) la loro effettiva realizzazione, dipende interamente dalla presenza e dalla quantità di risorse disponibili”, è persino “inutile sottolinearne il valore di totale negazione”<sup>(55)</sup>. Se i diritti sociali fossero condizionati, continua l'Autrice, “è chiaro che sarebbe una falsificazione farli rientrare come 'essenziali' nella forma di Stato. Diritti tanto fragili da poter diventare inesistenti non potrebbero certamente servire a qualificare alcunché”<sup>(56)</sup>.

Si tratta, com'è evidente, di argomentazioni dotate di una grande carica di “valore”: ne emerge infatti con forza l'idea secondo cui non è tollerabile che l'attuazione dei diritti fondamentali – costituenti l'ossatura di un certo ordinamento – possa essere subordinata alla maggiore o minore disponibilità di risorse pubbliche, né dipendere dall'arbitrio del legislatore e dell'esecutivo nell'impiegare tali risorse<sup>(57)</sup>.

Una critica di questo tipo alla teoria dei diritti condizionati, tuttavia, non convince appieno.

Se l'attuazione dei diritti costituzionali dipende dall'impiego di una

---

<sup>55</sup> L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, cit., 38.

<sup>56</sup> L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, cit., 43.

<sup>57</sup> Questa è, in effetti, la preoccupazione che emerge chiaramente quando l'Autrice considera che ammettere che i diritti sociali siano condizionati equivale a sostenere che essi “hanno giuridica consistenza e garanzia unicamente se – e nella misura in cui – il legislatore li ha effettivamente 'attribuiti'”. Se si ammette questa conclusione, “bisognerebbe concludere che in questa materia la discrezionalità del legislatore – anzi la sua assoluta libertà – è un dato incontrollabile sul quale neppure la Corte costituzionale avrebbe nulla da dire. Ma è di tutta evidenza che se così fosse, ogni riferimento all'inviolabilità dei diritti sociali, come pure allo loro essenzialità per la qualificazione della forma di Stato, andrebbe espunto *in toto*” (L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, cit., 38-39).

certa quantità di risorse pubbliche <sup>(58)</sup>, e se esse sono limitate – come lo è *de facto* ogni risorsa economica –, ne deriva inequivocabilmente che nessuno di questi diritti può essere considerato illimitato ed assoluto, perché nessuno è del tutto indipendente dalle concrete disponibilità finanziarie statali. Se entrambe le premesse di partenza sono valide, non è possibile giungere ad una conclusione diversa, piaccia oppure no. La prima premessa (la necessità di risorse pubbliche per finanziare i diritti) non pare contestabile, salvo voler ignorare l'ampio insieme di prestazioni, “mediate” ed “immediate”, che l'attuale Stato liberaldemocratico fornisce ai suoi cittadini <sup>(59)</sup>; la seconda premessa (la limitatezza delle risorse disponibili) neppure, a meno di voler “fuggire” dalla realtà, rifugiandosi nel mondo delle idee.

Certo è vero che la conseguenza di tutto ciò può apparire sconcertante, soprattutto con riferimento ai diritti costituzionali: “i diritti sono di solito definiti inviolabili, indisponibili e inderogabili, ma queste sono solo infiorettature retoriche. Nulla che abbia un costo può avere valore assoluto: nessun diritto la cui tutela presuppone una spesa

---

<sup>58</sup> Come ammette d'altra parte la stessa L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, cit., 38, laddove considera che in ogni caso, nel ragionare dei diritti sociali, non è “possibile non fare i conti col problema dei costi e delle risorse”.

<sup>59</sup> Prestazioni che, lo si ripete ancora una volta, non riguardano solo i diritti sociali, ma tutti i diritti, compresi quelli di libertà. Questa precisazione va fatta perché tra le ragioni – spesso inesprese ed inconfessate – che possono portare al rigetto della concezione dei diritti condizionati vi è, a ben vedere, il timore che la considerazione dei soli diritti sociali come condizionati dalle risorse disponibili possa comportare una *capitis deminutio* di tali diritti rispetto a quelli di libertà: questi ultimi sarebbero infatti già garantiti e tutelati per il solo fatto di essere elencati in Costituzione; i diritti sociali, invece, non potrebbero essere considerati altrettanto assoluti, perché bisognosi dell'intervento dello Stato e delle sue risorse. Nella prospettiva in questa sede accolta, invece, tutti i diritti sono condizionati, perché tutti richiedono, anche se in modo diverso tra loro, l'intervento dello Stato nella società civile.

necessariamente selettiva del denaro dei contribuenti può quindi (...) essere protetto in maniera unilaterale dal potere giudiziario, senza tener conto delle conseguenze finanziarie, delle quali sono gli organi dello stato a portare primaria responsabilità” (60).

A considerazioni nella sostanza non dissimili (pur se espresse in modo più pacato) è in fondo giunta anche parte della dottrina italiana. Il punto è che, quando si passa dalla considerazione teorica e formale dei diritti a quella della loro concreta tutela ed effettività, l'argomento dei loro costi e delle risorse finanziarie necessarie diviene ineludibile: “quando i diritti fondamentali devono essere garantiti non nel loro astratto riconoscimento, ma nella loro effettiva fruizione, è impossibile non ponderare la compatibilità dei mezzi finanziari disponibili” (61).

Ora, è bene precisare che la consapevolezza del “costo” dei diritti

---

<sup>60</sup> Queste le considerazioni conclusive in argomento, limpide e nette (forse persino “sfacciate”) di S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 101.

<sup>61</sup> Così espressamente C. COLAPIETRO, *La giurisprudenza costituzionale nella crisi dello Stato sociale*, cit., 85. Analoghe le considerazioni di R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 120, il quale rileva come vi sia un complesso rapporto tra “il carattere 'assoluto' della enunciazione costituzionale dei diritti e le condizioni sistematiche della loro 'operatività' ”. Quantomeno per i diritti sociali, osserva l'Autore, tale rapporto diviene particolarmente significativo “anche sul piano della strumentazione (organizzativa, finanziaria, ecc.) predisposta dal legislatore ordinario”. Sul punto si veda anche E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte I, cit., 185-186. L'Autore rileva come tutti i diritti (tradizionali e di prestazione) non possano configurarsi come assoluti, essendo condizionati, “oltre che dall'esistenza di diritti concorrenti, dal limite delle risorse disponibili, dei costi sostenibili” per la loro attuazione. Con riferimento ai diritti sociali, dunque (ma l'osservazione è riferibile ad ogni diritto), il limite delle risorse disponibili è ineludibile, e deve essere tenuto presente “per, seriamente, respingere l'opinione di chi li riduce a meri programmi politici e per, ugualmente, evitare la demagogica via che imbroglia tra reale e ideale”. Dello stesso Autore si veda, in questo senso, anche *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte II, cit., 486.

non si traduce di per sé nella loro sottovalutazione, né comporta l'indeterminata estensione della discrezionalità del potere legislativo e di quello esecutivo <sup>(62)</sup>. Il fatto che i diritti fondamentali siano condizionati dalle risorse non ne fa certo venir meno il rilievo costituzionale, né pregiudica in alcun modo l'impegno necessario allo loro difesa <sup>(63)</sup>. Al contrario, è proprio la cognizione della necessaria “relatività” di tutti i diritti, compresi quelli garantiti a livello costituzionale, a richiedere un impegno sempre maggiore per la loro protezione. La scarsità oggettiva delle risorse non costituisce quindi il pretesto per giustificare la rinuncia alla tutela dei diritti, ma lo stimolo per cercare di ampliarla e renderla sempre più effettiva.

La compiuta – per quanto è umanamente possibile – protezione e garanzia dei diritti non può che muovere da una visione realistica del fenomeno giuridico e dei problemi che esso solleva. Ignorare il problema del costo dei diritti non serve a proteggerli meglio, ma solo ad eludere difficoltà che si pongono quotidianamente nella realtà dei fatti. Si pensi, ad esempio, ad un diritto particolarmente “costoso” per le finanze statali, quale il diritto all'assistenza sanitaria. Un diritto di questo tipo non si tutela semplicemente affermandone il valore assoluto e negandone il costo: si protegge e si rende effettivo, al contrario, comprendendone la natura condizionata e domandandosi come sia possibile reperire le risorse necessarie, quali siano i modi più efficienti di impiegarle, e quali i criteri più opportuni per bilanciare tale diritto con gli altri interessi costituzionalmente rilevanti.

---

<sup>62</sup> In argomento si veda, in ogni caso, anche il prossimo paragrafo.

<sup>63</sup> Anche su ciò è doveroso richiamare S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 29: “perché mai la consapevolezza di quanto ci costano dovrebbe ridurre il nostro impegno per la difesa dei diritti fondamentali?”

Con ciò non si vuole ridurre l'annoso problema dell'effettività dei diritti a quello dei loro costi: la concreta disponibilità ed il corretto impiego di risorse economiche non è che una tra le variabili che condizionano l'effettività di un diritto <sup>(64)</sup>. Certo è che la mancanza di risorse si traduce inevitabilmente, per quanto si qui considerato, nella compressione – se non nell'assenza – di diritti: le risorse economiche devono pertanto essere considerate condizioni necessarie, anche se non sufficienti, dei diritti.

Ne consegue che il giurista, nel riflettere sulla natura e sulla portata dei diritti – inclusi quelli fondamentali, costituzionalmente riconosciuti – ha il dovere di tenere in considerazione il problema del reperimento delle risorse e del loro impiego <sup>(65)</sup>: a nulla valgono le solenni

---

<sup>64</sup> Nell'ambito degli ordinamenti contemporanei, la “vitalità” di un certo diritto può dipendere da molti fattori, formali e sostanziali, tra loro variamente connessi. I principali fattori formali sono, essenzialmente, la previsione di tali diritti a livello costituzionale (scelta politica fondamentale o “di base”), e la loro successiva tutela a livello di legge ordinaria (scelta politica “di secondo grado”). Quelli sostanziali di maggiore rilievo sono, invece, l'attività amministrativa in senso lato (intesa come complesso di attività posta in essere dai pubblici poteri per realizzare le finalità dell'ordinamento giuridico definite dalla Costituzione e dalla legge), e l'attività giudiziaria, concepita come insieme di procedimenti volti ad applicare il diritto nel caso concreto, risolvendo le controversie tra i vari soggetti dell'ordinamento. Come già considerato nel precedente paragrafo, la formale attribuzione di un diritto non è sufficiente a garantirne l'effettività, se non esistono dei poteri concretamente capaci di creare le condizioni per il suo esercizio e di imporne il rispetto. Peraltro, è bene ricordare come l'attività amministrativa e quella giudiziaria, essenziali per l'effettività dei diritti, necessitino a loro volta di risorse economiche per funzionare e quindi ne siano, in una certa misura, a loro volta dipendenti.

<sup>65</sup> Il collegamento tra scienza giuridica ed economica si conferma quindi di importanza determinante anche per il diritto costituzionale. La scienza economica costituisce un ausilio fondamentale per il diritto, poiché elabora e fornisce i criteri che consentono di reperire ed utilizzare al meglio le risorse indispensabili per rendere effettivi i diritti.



dichiarazioni di principio contenute in una carta costituzionale, se l'ordinamento giuridico non dispone dei mezzi necessari per renderle effettive.

In questo senso, tutti i diritti sono “condizionati”: il *quantum* delle risorse disponibili influenza il *quantum* dei diritti effettivamente garantiti ai cittadini <sup>(66)</sup>.

6. *Il “valore” dei diritti costituzionalmente garantiti ed il problema della loro effettività; le scelte “tragiche”. Il ruolo del Parlamento e della Corte costituzionale.*

Dalla necessaria – anche se diversa di volta in volta – positività di tutti i diritti derivano, si diceva, una serie di corollari. Il primo è che i tutti i diritti hanno un costo; il secondo è che tutti i diritti sono in qualche modo “limitati”, perché limitate ed esauribili sono le risorse economiche necessarie a garantirli concretamente; il terzo è che l'impiego di risorse a tutela dei diritti implica una serie di scelte.

Se, in altre parole, i mezzi economici di cui dispone l'ordinamento giuridico sono finiti, il loro utilizzo non può che essere necessariamente selettivo. Di conseguenza, può di fatto accadere che certi diritti siano tutelati ed altri no, che per alcuni diritti lo Stato decida di spendere di più, per altri di meno. A questa conclusione è inevitabile giungere se si ammette che tutti i diritti hanno un costo: “constatare che un diritto

---

<sup>66</sup> Ciò vale, si badi bene, anche quando la tutela dei diritti dei cittadini viene resa effettiva tramite azioni ed iniziative di natura privata (“terzo settore” ed enti non profit *in primis*). Anche l'erogazione privata di servizi e prestazioni di pubblico interesse alla collettività richiede, infatti, la presenza di mezzi economici necessari a finanziarli: la regola della limitatezza delle risorse economiche disponibili vale infatti per tutti gli operatori giuridici, siano essi pubblici o privati.

costa equivale ad ammettere che si deve rinunciare a qualcosa per averlo e proteggerlo, mentre ignorare la questione dei costi serve a evitare la scelta dolorosa di cosa prendere e cosa lasciare” (67).

E' certo difficile, per il giurista, ammettere che il grado di effettiva tutela delle varie posizioni giuridiche soggettive, formalmente garantite in un certo ordinamento, dipenda dal modo in cui vengono allocate le risorse economiche. A conclusioni diverse non è tuttavia possibile giungere se dal piano astratto si scende a quello concreto, se si passa dal “dover essere” all' “essere”: anche i diritti individuali sono soggetti ad una serie di compromessi (68), ed uno di questi è costituito proprio dalla loro “compatibilità finanziaria”, cioè dalla possibilità di disporre ed impiegare un certo *quantum* di risorse pubbliche (69).

---

<sup>67</sup> Così S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 25. Secondo gli Autori, proprio questa è la ragione dello scarso interesse – se non addirittura del rifiuto – della problematica relativa al costo dei diritti: “sebbene il fatto che i diritti abbiano un costo dovrebbe essere una verità scontata, esso suona invece come un paradosso, un'offesa alle buone maniere o, addirittura, come una minaccia alla salvaguardia dei diritti” (*ibidem*). Illudersi che i diritti non costino consente di illudersi pure sulla natura assoluta ed inviolabile dei diritti; essere consapevoli del costo dei diritti non può che condurre, al contrario, ad ammettere che in tema di diritti è necessario compiere delle scelte allocative di risorse scarse.

<sup>68</sup> In realtà, ogni diritto soggettivo costituisce di per sé una sorta di compromesso tra opposti interessi: ad ogni titolare di un diritto, di una facoltà, di un potere, corrisponde uno o più titolari di obbligo e dovere. Quando l'ordinamento giuridico “sceglie” di tutelare in un certo modo un soggetto, “sceglie” anche, a ben vedere, di stabilire dei limiti all'agire altrui: quando, ad esempio, protegge il diritto di proprietà in capo ad un individuo, allo stesso tempo vieta l'intrusione e l'apprensione del bene oggetto del diritto da parte di altri soggetti, limitando le loro eventuali pretese su quel bene.

<sup>69</sup> Si rimanda, anche su questo aspetto, a S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 32: “Quali che siano i meriti di ciò che 'dovrebbe essere', poco conta, in questo caso, ai fini di ciò che 'è'. Immaginare che la legge sia o possa essere immune dai compromessi tipici della finanza pubblica può solo renderci ciechi di fronte alla realtà politica della tutela dei diritti: il fatto che i

Sorge, a questo punto, una domanda inevitabile: esistono criteri sicuri e stabili di allocazione delle risorse? Come lo Stato deve utilizzare i mezzi economici di cui dispone in modo da tutelare tutti i diritti il più possibile? Esiste una “giustizia distributiva” ?

Spiace sinceramente dover constatare che la risposta a tali quesiti è tutt'altro che ovvia, perché non esistono metodi di allocazione delle risorse “perfetti”, vale a dire capaci di garantire al massimo grado tutti i diritti. Ogni scelta allocativa, in realtà, si traduce inevitabilmente nella soddisfazione di alcuni e nella delusione di altri: in questo senso, tutte le scelte sono “tragiche”. La “tragicità” delle scelte è implicita nel carattere scarso delle risorse disponibili, che non consentono allo Stato di soddisfare integralmente i bisogni, le aspettative, le necessità di tutti i consociati (<sup>70</sup>).

---

diritti costano comporta, dolorosamente ma realisticamente, il fatto che il potere politico, il quale si procura e redistribuisce le risorse pubbliche, finisce con l'influenzare in misura determinante valore e portata dei nostri diritti”. Se ad esempio, continuano gli Autori, lo Stato non destinasse una parte consistente di risorse pubbliche per impedire gli abusi da parte della polizia, (se cioè lo Stato non prevedesse e finanziasse gli strumenti necessari a controllare tale potere), tali abusi aumenterebbero “a prescindere da ciò che dicono i testi di legge” (*ibidem*).

<sup>70</sup> In argomento si veda il fondamentale studio di G. CALABRESI, P. BOBBIT, *Tragic Choices*, New York, 1978, trad. it. *Scelte tragiche*, a cura di C. M. Mazzoni e V. Varano, Milano, 1986. Gli Autori evidenziano come in materia di beni scarsi siano ammissibili due tipi essenziali di decisioni: “da un lato, quale quantità, entro i limiti stabiliti dalla naturale scarsità delle risorse, deve essere prodotta; dall'altro chi ne dovrà beneficiare” (5). Le decisioni del primo tipo sono dette “di primo grado”, le seconde “di secondo grado”. I metodi allocativi delle risorse sono suddivisi dagli Autori in quattro fondamentali, definiti “puri”: il “mercato puro” (metodo individualistico), il “processo politico responsabile” (metodo collettivo), il “sorteggio” (metodo casuale), il “metodo consuetudinario”. Ognuno di questi metodi allocativi è afflitto da un insieme di difetti. “il mercato puro tenta di risolvere i conflitti in situazioni tragiche, accordando la preferenza alle espressioni individuali di desiderio, ma fallisce perché l'insieme di tali espressioni non riesce a tenere conto delle finalità sociali”, e contrasta con le esigenze di uguaglianza. Il

D'altra parte, ogni ordinamento giuridico evolve, non è una realtà perenne ed immutabile: nuovi diritti “nascono” e vecchi diritti “muoiono”; le situazioni soggettive meritevoli di tutela cambiano nel tempo seguendo il cambiamento della società e del modo di interagire degli individui <sup>(71)</sup>. In questo processo evolutivo, il sistema politico ed istituzionale ha evidentemente un ruolo di primo piano, in quanto

---

processo politico responsabile non riesce a rappresentare in modo più immediato i desideri individuali, ed erra “in quanto coinvolge l'intera società, lo Stato, nella scelta di preferire alcuni individui rispetto ad altri e nella scelta di rinunciare a ciò che idealmente è ritenuto inalienabile”. Il sorteggio porta con sé l'eguaglianza assoluta, “deificata”, ma offende altre nozioni di egualitarismo ed enfatizza “la volontà della società di non spendere abbastanza per trattare ognuno in modo non solo dignitoso ma anche eguale”. Il metodo consuetudinario si traduce, in realtà, in una non-scelta, provocando “risultati altrettanto insensati di quelli dei sorteggi oppure manipolabili da chi detiene il potere” (36-37). I difetti dei vari metodi di allocazione delle risorse, anche se modificati e concretamente utilizzati in modo combinato, comportano la “tragicità” delle scelte allocative: ogni impiego di risorse è soddisfacente – o tollerabile – per alcuni, inadeguato ed insufficiente per altri.

Per un commento ed una riflessione sulle problematiche sollevate da Calabresi e Bobbit nell'ambito della “analisi economica del diritto”, si rinvia a G. FERRARINI, “*Scelte tragiche*”. *Nuovi sviluppi dell'analisi economica del diritto*, in *Pol. Dir.*, 1978, 457-454.

<sup>71</sup> Il diritto, come si è efficacemente osservato (G. DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'economia*, Milano, 1998, 8), “non è né conservatore né innovatore, anzi è entrambe le cose, perché è rivoluzionario nel momento della sua nascita, quando rompe le strutture esistenti, e conservatore quando volge al declino, quando nuovi assetti sociali ed economici premono per la trasformazione dell'ordine giuridico esistente e inaugurano l'avvento di nuovi modelli di produzione, di cultura, di società”.

Si pensi, solo per fare un esempio particolarmente immediato di come la realtà possa chiedere innovazioni normative, e di come allo stesso tempo possa far apparire inadeguato il diritto esistente, allo sviluppo tecnologico ed alle sue conseguenze sui mezzi di comunicazione. Le nuove possibilità comunicative – impensabili sino a qualche anno addietro – hanno richiesto e richiedono tuttora nuove forme di tutela e garanzia dei diritti. E ciò riguarda non solo i più svariati aspetti del diritto contrattuale (si pensi alla necessità di proteggere i contraenti *on line*) e del diritto penale (il pensiero corre immediatamente al problema, sempre più

rappresentante della collettività e primo interprete delle istanze che da essa provengono. Attraverso l'attività legislativa ed esecutiva Parlamento e Governo, nei limiti delle rispettive competenze, innovano prima – a livello legislativo – e rendono concreta poi – a livello attuativo – la disciplina dei diritti e dei doveri dei cittadini.

I cambiamenti a livello normativo sono accompagnati da analoghe evoluzioni nel modo di allocare risorse pubbliche, anche queste decise, inevitabilmente, dal sistema politico. A nulla varrebbe, in effetti, la creazione di nuovi diritti e poteri in capo ai cittadini, o l'ampliamento della tutela accordata a diritti già esistenti, se non fossero seguite dai necessari impegni di spesa. Ad esempio, la creazione di nuove forme di assistenza e di tutela degli invalidi richiede la previsione di nuove strutture e nuovi servizi. Se il complesso dei diritti riconosciuti e garantiti ai cittadini muta nel tempo, analogo cambiamento caratterizza anche l'allocazione delle risorse. E, viceversa, ad una diversa allocazione delle risorse corrisponde un diverso grado di protezione dei diritti <sup>(72)</sup>: se lo Stato decide di utilizzare altrimenti risorse originariamente destinate, ad esempio, al trattamento pensionistico dei dipendenti pubblici, ne risulta conseguentemente diminuito – nel *quantum* della pensione – il corrispondente diritto.

Esistono dei limiti giuridici alla allocazione delle risorse? Esistono, cioè, precetti normativi che impongano di utilizzare gli strumenti

---

attuale, della commissione di reati tramite le reti telematiche), ma anche del diritto costituzionale vero e proprio, tra cui in particolare il diritto alla riservatezza ed il diritto di libera manifestazione del pensiero.

<sup>72</sup> La relazione tra diritti e risorse è, per così dire, biunivoca. La modifica del “paniere” dei diritti comporta diverse allocazioni di risorse (altrimenti tale nuovo “paniere” rischia di restare ineffettivo); allo stesso tempo, la decisione di utilizzare risorse in un modo piuttosto che in un altro rende effettivi alcuni diritti, a discapito di altri.

economici disponibili in un modo piuttosto che in un altro? Parlamento e Governo godono di assoluta libertà in materia?

Con riferimento all'ordinamento italiano, il pensiero corre subito alla Costituzione. Come si è osservato, indipendentemente dalla presenza di condizionamenti alla concreta operatività dei diritti, è indubbio che la Costituzione enumera e disciplina un insieme di valori: “i diritti costituzionali sono, prima di tutto (anche se non esclusivamente), valori: valori cui sono collegati tanto momenti garantistici (...) quanto momenti di intervento positivo da parte dei pubblici poteri e di integrazione sociale” (...) <sup>(73)</sup>. La libertà personale, il diritto alla riservatezza e la libertà di circolazione e soggiorno, i diritti della famiglia e dei lavoratori, il diritto alla salute, il diritto all'assistenza ed alla previdenza pubblica, il diritto di proprietà, la libertà di iniziativa economica, il diritto al risparmio <sup>(74)</sup> sono tutti valori “cardine” dell'ordinamento italiano; valori che tramite un atto politico fondamentale (i lavori dell'Assemblea costituente) sono stati tradotti in una serie di disposizioni scritte – la Costituzione, appunto – dotate di rango primario nella gerarchia delle fonti.

Ora, se è indiscutibile che la Costituzione contiene una serie di valori, altrettanto dovrebbe esserlo che tali valori, per non rimanere dei meri obiettivi – dal punto di vista dello Stato – e per non restare semplici aspirazioni – da quello dei cittadini – necessitano di concreta attuazione. I diritti si distinguono dai valori proprio perché, a differenza di quest'ultimi, è possibile farli valere contro chi li nega, pretendendone il rispetto ed ottenendone tutela (anche giudiziaria) e riparazione. In altre parole, ogni diritto presuppone un certo valore, che ne costituisce il fondamento, ma non è detto che ogni valore si traduca

<sup>73</sup> A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, cit., 32.

<sup>74</sup> L'elenco dei valori costituzionali è, ovviamente, esemplificativo.

necessariamente in un diritto.

Nel nostro ordinamento, la possibilità di ottenere tutela dei diritti costituzionali (e quindi dei valori che ad essi sottostanno) contro le scelte del legislatore e le conseguenti opzioni allocative di risorse, è demandata al giudizio di costituzionalità delle leggi svolto dalla Corte costituzionale. Anche se in Italia non è previsto l'istituto del ricorso diretto alla Corte per lesione dei diritti costituzionali, il sindacato di legittimità da parte della Consulta è senz'altro strumento idoneo a limitare l'azione del legislatore.

Attraverso il sindacato della Corte costituzionale, tuttavia, non si possono porre nel nulla tutte le leggi e le conseguenti decisioni di spesa, ma solo quelle che palesemente contrastano con la Costituzione. Il sindacato della Corte non esclude che vi possano essere evoluzioni normative, e mutamenti nel modo di allocare le risorse, costituzionalmente legittime.

Poniamo il caso, ad esempio, che il Parlamento approvi una legge che consente alla Pubblica Amministrazione di espropriare beni immobili senza corrispondere agli espropriati alcun indennizzo. Una legge di questo tipo potrebbe essere motivata dalla decisione politica di destinare le risorse risparmiate nei procedimenti espropriativi alla creazione di nuovi ospedali. Alla base di tutto vi è un'opzione di valore: il “valore” delle cure gratuite per la cittadinanza prevale sul “valore” del diritto di proprietà del cittadino espropriato. A questa opzione di valore seguono una certa allocazione delle risorse ed una nuova disciplina dei diritti costituzionali: il diritto di proprietà viene compresso, il diritto alla salute ed alle cure gratuite esteso. Con ogni probabilità, una legge di questo tipo verrebbe dichiarata incostituzionale dalla Consulta per violazione del terzo comma dell'art. 42 Cost. L'allocazione delle risorse

scelta è, infatti, palesemente contrastante con un valore costituzionale fondamentale: la necessità di indennizzo in caso di espropriazione.

Oppure immaginiamo che, in nome dell'esigenza di ridurre il più possibile la spesa pubblica, il Parlamento predisponga una legge con cui sopprime ogni tipo di intervento sanitario gratuito, imponendo il pagamento integrale di ogni prestazione medica resa a qualunque cittadino. Anche in questo caso, è facile prevedere che la Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di tale legge, la dichiarerebbe incostituzionale per violazione del primo comma dell'art. 32 Cost., che sancisce espressamente il diritto alle cure gratuite per gli indigenti.

Le ipotesi appena citate sono, tuttavia, assolutamente patologiche. Nella maggior parte dei casi le leggi non sono così palesemente contrastanti con la Costituzione; analogamente, le scelte allocative di risorse che esse presuppongono o che ad esse conseguono difficilmente sono così “drastiche”: è poco probabile che il legislatore decida improvvisamente di dirottare interi complessi di risorse da un diritto fondamentale ad un altro, lasciando il primo del tutto privo di copertura<sup>(75)</sup>. E' più facile, semmai, che le modifiche al sistema normativo ed al complesso dei diritti dei cittadini avvenga gradualmente, e che altrettanto gradualmente vengano modificati i criteri distributivi delle risorse economiche pubbliche. La rigidità della Costituzione, d'altra parte, ha proprio la funzione di evitare che il legislatore possa abusare

---

<sup>75</sup> Se non altro, glielo impedisce la necessità di mantenere un certo consenso presso la popolazione: se già l'attuale distribuzione dei diritti e delle risorse non impedisce il malcontento della società civile (perché – com'è inevitabile – c'è sempre qualcuno che si sente pregiudicato rispetto ad altri), è agevole prevedere quali sarebbero gli effetti di una improvvisa “rivoluzione normativa” che, di punto in bianco, sopprimesse diritti fondamentali e mutasse improvvisamente la destinazione delle relative, necessarie risorse pubbliche.



della sua discrezionalità, sovvertendo i “valori” fondamentali recepiti a livello costituzionale.

Quando le modifiche normative ed i conseguenti spostamenti di risorse sono gradualmente, il ruolo della Corte costituzionale è assai meno ovvio, e meno scontati sono gli esiti del giudizio di costituzionalità. Cosa accadrebbe se, tornando agli esempi riportati, una legge prevedesse non l'eliminazione dell'indennità di esproprio, ma la sua riduzione, oppure se delimitasse le categorie di persone che hanno diritto alle cure mediche gratuite, senza sopprimerle del tutto? In casi come questi la Corte costituzionale, nel bilanciare i vari interessi coinvolti nella questione di costituzionalità, con tutta probabilità valuterà la “ragionevolezza” o meno della compressione dei diritti costituzionali coinvolti: si domanderebbe, in particolare, se la previsione di un indennizzo più modesto sia conforme all'art. 42 Cost. <sup>(76)</sup>, o se la delimitazione della categoria degli aventi diritto alle cure gratuite sia compatibile con l'art. 32 Cost. <sup>(77)</sup>.

Non è quindi affatto detto che leggi di questo tipo, pur

---

<sup>76</sup> In argomento si veda, a titolo esemplificativo di questo modo di ragionare, la celebre sentenza della Corte costituzionale 16 giugno 1993, n. 283 (in *Giur. cost.*, 1993, 1981-2006) con cui la Consulta ha ritenuto costituzionalmente legittimo l'art. 5 *bis* della 8 agosto 1992, n. 359, che ha pesantemente ridotto la misura dell'indennità di espropriazione dei terreni edificabili (a poco più del 30 % del valore venale dell'immobile espropriato, ed a poco più del 50 % in caso di cessione volontaria). Sentenza motivata, appunto, dalle ristrettezze delle finanze statali e dall'esigenza di favorire l'edilizia residenziale pubblica. Sul tema si avrà modo di tornare in seguito.

<sup>77</sup> In materia di diritto alla salute un rilevante esempio è rappresentato dalla sentenza della Corte cost., 16 ottobre 1990, n. 455 (in *Giur. cost.*, 1990, 2732-2746), ove la Corte ha affermato chiaramente che il diritto alla salute, nella sua accezione di diritto ai trattamenti sanitari, deve ritenersi non solo soggetto a bilanciamento con altri interessi costituzionalmente protetti, ma anche sostanzialmente condizionato dalla “possibilità reale ed obiettiva di disporre delle risorse necessarie”.

potenzialmente pregiudizievoli per alcuni diritti (e per i sottostanti valori) costituzionali, siano dichiarate illegittime dalla Corte. Pur rimanendo immutata la Costituzione, pertanto, i “valori” ed i conseguenti diritti costituzionali non escludono una certa elasticità della normativa ordinaria, ed una evoluzione nel modo di allocare risorse da parte del sistema politico. La presenza di una Costituzione rigida e di un organo chiamato a farla rispettare riduce, indubbiamente, la libertà operativa di Parlamento e Governo, ma non impedisce che permanga un certo spazio di discrezionalità.

In ogni caso, diviene a questo punto inevitabile sottolineare come le sentenze della Corte costituzionale abbiano sempre delle ricadute in tema di allocazione delle risorse pubbliche (e che divengono particolarmente evidenti e significative in caso di sentenze di accoglimento). Quando la Corte dichiara infondata una certa questione, sostanzialmente conferma l'operato del legislatore in un certo ambito, e con esso anche una certa scelta allocativa di risorse; quando dichiara illegittima una certa legge, produce l'effetto di ripristinare lo *status quo*, impedendo il diverso utilizzo delle risorse progettato dal legislatore; quando pronuncia una sentenza “additiva”, stabilisce essa stessa un determinato impiego di risorse pubbliche, originariamente non previsto dal Parlamento <sup>(78)</sup>.

---

<sup>78</sup> Ciò non significa che siano solo le sentenze della Corte costituzionale a produrre delle conseguenze sul piano economico: “ogni sentenza, di qualsiasi giudice, può comportare oneri per la parte privata o pubblica che risulti soccombente” (così F. CUOCOLO, *Intervento in AA.VV., Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., 86). In ogni caso, è evidente la peculiare importanza delle conseguenze economiche che derivano dalle sentenze della Corte costituzionale, stante il ruolo della Corte nell'ordinamento italiano. Sul punto, G. ZAGREBELSKY, *Problemi in ordine ai costi delle sentenze costituzionali*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 100, considera come

Le modalità attraverso cui le sentenze della Corte costituzionale comportano conseguenze di carattere economico sono dunque molteplici. Per quanto attiene, più specificamente, il consueto tema delle sentenze “che costano”, è osservazione comune che le sentenze che si traducono in oneri maggiori per le finanze statali, siano essenzialmente di tre tipi <sup>(79)</sup>: le sentenze propriamente “additive di prestazione”, che ampliano la sfera di tutela dei diritti (sociali, secondo la tradizionale impostazione); le sentenze dichiarative dell’illegittimità costituzionale di norme tributarie, che riducono le entrate pubbliche; le sentenze dalle quali derivano oneri di varia natura all’azione pubblica, non immediatamente consistenti nella erogazione di servizi <sup>(80)</sup>.

---

la problematica “giurisdizional-costituzionale” vada tenuta nettamente distinta da quella “giurisdizionale comune”: “di fronte a decisioni non costituzionali, il legislatore è sempre abilitato a sottrarsi alle conseguenze, o attraverso la modifica della legge (...) o nella forma dell’interpretazione autentica (...). Non sempre così è per le decisioni costituzionali, il cui fondamento sta più in alto”. D’altra parte, le sentenze della Corte costituzionale “valgono sul piano delle fonti”, mentre le sentenze comuni “valgono come rimedi in vista della tutela di specifiche situazioni soggettive”.

<sup>79</sup> Si vedano sul punto: E. GROSSO, *Sentenze costituzionali di spesa “che non costano”*, cit., 15-17; V. ONIDA, *Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del parlamento*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l’art. 81, u.c., della Costituzione*, cit., 30-34; D. SORACE, *L’art. 81, quarto comma Cost., e tre tipi di sentenze della Corte costituzionale*, *ibidem*, 178-180; F. POLITI, *Il “costo” delle sentenze della Corte costituzionale nella recente riflessione dottrinale*, cit., G. ZAGREBELSKY, *Problemi in ordine ai costi delle sentenze costituzionali*, cit., 99.

<sup>80</sup> Tra queste ricadono ad esempio, come ricorda E. GROSSO, *Sentenze costituzionali di spesa “che non costano”*, cit., 15-16, le sentenze che abbiano come effetto l’aumento della misura dell’indennità di espropriazione per pubblica utilità. Peraltro, osserva D. SORACE, *L’art. 81, quarto comma Cost., e tre tipi di sentenze della Corte costituzionale*, cit., 178, che “una pronuncia della Corte che imponga un ammontare di tali indennità in più alto che nel passato è alla base di maggiori oneri pubblici in modo non diverso da quanto può accadere per il verificarsi di un qualsiasi evento economico che determini l’aumento del prezzo dei beni che l’amministrazione ha bisogno di acquistare. E comunque una legge che determina in qualsiasi misura

In ogni caso, nella prospettiva qui accolta <sup>(81)</sup>, il dibattito sulla compatibilità delle sentenze costituzionali “che costano” con l'art. 81 Cost. rischia di apparire piuttosto sterile.

Se il legislatore definisce, attraverso le sue scelte normative, determinate allocazioni di risorse, e se la Corte costituzionale ha il potere di porre nel nulla tali scelte, dichiarando incostituzionali le relative leggi, è evidente che ogni sentenza di accoglimento della Consulta ha delle ricadute economiche. Tali ricadute (che possono essere più o meno evidenti, ma comunque sussistono) non solo – e non tanto – esulano da ogni controllo parlamentare, contrariamente a quanto dispone l'art. 81 Cost.: si “sovrappongono”, in realtà, alle decisioni parlamentari di spesa. Solo quando il giudizio di costituzionalità si conclude con una sentenza di mero rigetto questa “sovrapposizione” non sussiste; ma quando una legge viene dichiarata incostituzionale, la sentenza della Corte comporta sempre un'allocazione di risorse diversa da quella stabilita dal legislatore. La Corte, quindi, si sottrae ai limiti dell'art. 81 Cost. in virtù del suo stesso ruolo di Giudice delle leggi, come costituzionalmente definito: valutando la rispondenza ai valori costituzionali delle leggi, essa compie un'attività politico-giurisdizionale di primaria importanza che, proprio in quanto tale, comporta inevitabilmente degli effetti sul piano dell'utilizzo delle risorse <sup>(82)</sup>.

---

l'indennità di espropriazione non va soggetta all'obbligo di copertura, dal momento che le spese pubbliche vi saranno solo se e quando si procederà alle espropriazioni e pertanto saranno semmai le leggi che prevedono delle espropriazioni che dovranno rispettare il disposto dell'art. 81 c. 4”.

<sup>81</sup> Quella, appunto, del rapporto tra risorse economiche disponibili e diritti individuali.

<sup>82</sup> E' senz'altro utile richiamare, al riguardo, la precisazione di V. ONIDA, *Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del parlamento*, cit., 28-29, secondo il quale le sentenze della Corte costituzionale non sono “decisioni di

Il problema, quindi, non sta tanto nel capire se il quarto comma dell'art. 81 Cost. sia direttamente applicabile alle sentenze della Corte costituzionale <sup>(83)</sup>, quanto nell'individuare quale principio fondamentale la Corte debba seguire nelle sue decisioni “economicamente rilevanti”. Il centro della questione, in altri termini, non è nel *se* la Corte possa influenzare l'allocazione di risorse decisa dal legislatore, ma nel *come* possa farlo, in base a quali criteri <sup>(84)</sup>.

---

allocazione” delle risorse economiche pubbliche, (non potendo la Corte adottare “decisioni di spesa in senso proprio”), ma decisioni “che influenzano l'allocazione delle risorse”: “si tratta cioè di decisioni che non operano all'interno e in esecuzione di un'allocazione di risorse già decisa (...), ma modificano le condizioni in base alle quali dovrà provvedersi alla allocazione delle risorse”.

<sup>83</sup> Quesito al quale seguono, peraltro, per lo più risposte negative: espressamente in questo senso B. CARAVITA DI TORITTO, *Art. 81 Cost., Stato sociale e intervento della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 225-233; M. LUCIANI, *Art. 81 della Costituzione e decisioni della Corte costituzionale*, *ibidem*, 225; L. PALADIN, *Intervento in AA.VV., Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, *ibidem*, 291-292; R. ROMBOLI, *Il principio generale di equilibrio finanziario nell'attività di bilanciamento dei valori costituzionali operata dalla Corte*, *ibidem*, 186; F. CUOCOLO, *Intervento, cit.*, 85-86; V. ONIDA, *Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del parlamento*, *cit.*, 22-28; F. POLITI, *Il “costo” delle sentenze della Corte costituzionale nella recente riflessione dottrinale*, *cit.*, 1764-1771; G. ZAGREBELSKY, *Problemi in ordine ai costi delle sentenze costituzionali*, *cit.*, 111-114.

<sup>84</sup> In proposito si deve richiamare quanto osservato da G. ZAGREBELSKY, *Problemi in ordine ai costi delle sentenze costituzionali*, *cit.*, 114: “l'art. 81 Cost., in breve, non si applica alla Corte come norma di competenza che disponga qualcosa circa l'*an* dei suoi poteri, ma certamente è rilevante rispetto al modo del loro esercizio, cioè al *quomodo*”.

Quanto sin qui considerato in tema di rapporti tra Parlamento e Corte costituzionale ha, essenzialmente, lo scopo di evidenziare sin d'ora come il problema del costo dei diritti e delle scelte (“tragiche”) allocative di risorse, non possa prescindere dall'approfondimento della relazione tra discrezionalità legislativa e giustizia costituzionale: relazione che, d'altra parte, è di particolare rilievo in materia tributaria, dato che le sentenze della Consulta in tale ambito hanno per definizione delle ricadute sul piano della finanza pubblica. Il tema del costo dei

La Consulta, del resto, è ben conscia delle conseguenze economiche delle sue decisioni, tant'è che oramai da tempo utilizza, tra gli elementi di giudizio rilevanti in ordine al necessario bilanciamento d'interessi da essa compiuto, il limite delle risorse finanziarie disponibili, in nome di un generale principio di equilibrio di bilancio <sup>(85)</sup>. La scarsità delle risorse e la situazione di perenne *deficit* delle casse dello Stato costringono infatti ogni interprete – ed a maggior ragione la Corte costituzionale – a fare i conti con la realtà: lo Stato contemporaneo non può spendere quanto vuole, nemmeno se si tratta di tutelare diritti formalmente ed astrattamente inviolabili <sup>(86)</sup>.

---

diritti, sviluppato in questa direzione, consente quindi di tornare a riflettere sul problema del cosiddetto “eccesso di potere legislativo” e sul ruolo di “superlegislatore” della Corte. L'argomento sarà ripreso e maggiormente sviluppato nel corso della parte terza della presente riflessione.

<sup>85</sup> Di qui il noto problema del rapporto tra equilibrio di bilancio e realizzazione dei diritti sociali, che la Corte tende a “risolvere” sostenendo la necessità di una concretizzazione “graduale” dei diritti sociali, dipendente dalle risorse statali via via disponibili. Sul punto si vedano in particolare R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 107-111; C. COLAPIETRO, *La giurisprudenza costituzionale nella crisi dello Stato sociale*, cit., 84-93 e 370-384. Di qui pure i dubbi sul corretto inquadramento dell'equilibrio di bilancio: è uno degli interessi soggetti a bilanciamento, è un limite “esterno” al bilanciamento, è un principio giuridico od un dato di fatto?

Per quanto attiene le problematiche economiche relative al principio dell'equilibrio di bilancio, si rinvia al capitolo successivo.

<sup>86</sup> Con riferimento specifico al rapporto tra diritti sociali ed equilibrio di bilancio si veda L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, cit., 43, la quale considera come “si parla con leggerezza di tagli alla previdenza, quasi si trattasse di materia disponibile, di concessioni graziose, quindi ritraibili; ma le norme costituzionali sono lì a smentire, implacabili nella loro chiarezza e precisione. E la giurisprudenza costituzionale (...) di certo non le ignora”. Bisogna notare che, di per se', nessuno dei valori e dei relativi diritti garantiti a livello costituzionale è “disponibile”. Ciò non toglie tuttavia che questi valori e diritti abbiano in concreto necessità di risorse per poter essere garantiti, e che le risorse pubbliche disponibili siano finite ed esauribili. In questo senso si veda G. DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'economia*, cit., 131, secondo il quale “non è il bilancio dello Stato ad essere

La Costituzione e la giurisprudenza della Corte costituiscono senz'altro un freno agli abusi del legislatore ed una garanzia di stabilità ed omogeneità dell'ordinamento, ma non impediscono affatto la “tragicità” delle scelte <sup>(87)</sup>.

7. *Il problema del rapporto tra diritto in senso oggettivo ed economia. La presenza dell'economia privata come presupposto essenziale dell'imposizione fiscale. Il sistema “composito” accolto dalla Costituzione italiana.*

Quali che siano i criteri ottimali di allocazione delle risorse, è in ogni caso evidente che, prima di distribuire risorse, è necessario raccoglierle <sup>(88)</sup>. Se la presenza di risorse è condizione necessaria – ma non sufficiente – della tutela dei diritti, il problema del reperimento dei mezzi economici diviene di importanza fondamentale anche per il giurista.

L'efficace raccolta di risorse da parte dello Stato dipende da diversi fattori <sup>(89)</sup>: non v'è dubbio, tuttavia, che l'imposizione fiscale ed il sistema tributario abbiano un ruolo di assoluto rilievo. I tributi, in

---

condizionato dalla estensione che la legge vuol dare ai diritti sociali, ma sono questi ultimi a trovare un limite naturale nella primaria necessità dell'equilibrio finanziario pubblico”.

<sup>87</sup> Se si dispone di una coperta troppo corta (sia consentito l'esempio banale), a nulla vale il diritto inviolabile di avere sia la testa sia i piedi coperti: bisognerà decidere se coprire la testa o i piedi. In ogni caso, si scontenterà una parte e si provocheranno le sue lamentele per la lesione del suo buon diritto.

<sup>88</sup> Il problema della coperta troppo corta, riprendendo l'esempio di cui alla nota precedente, non si può affrontare continuando ad affermare ed a pretendere l'invulnerabilità dei diritti delle opposte estremità del corpo, ma cercando di individuare il modo di allungare la coperta.

<sup>89</sup> Sul punto si rinvia più specificamente al prossimo capitolo, nel quale si esamineranno sinteticamente le varie componenti dell' “entrata pubblica”.

quanto espressione del potere coercitivo dello Stato e – allo stesso tempo – dovere dei consociati, consentono alle finanze pubbliche di disporre delle risorse necessarie a rendere effettivi i diritti. L'imposizione fiscale può quindi, in relazione ad un certo ordinamento giuridico, essere considerata da due diversi punti di vista: vi è una fase “ascendente” dell'imposizione, relativa al reperimento delle risorse da parte dell'amministrazione finanziaria, ed una fase “discendente”, riguardante il concreto utilizzo dei mezzi economici raccolti attraverso il sistema tributario. La seconda presuppone – ovviamente – la prima.

A sua volta, la fase “ascendente” dell'imposizione fiscale per risultare efficace, per raggiungere il suo obiettivo, non può prescindere dall'esistenza di un sistema economico capace di produrre ricchezza. Il sistema tributario complessivamente considerato, che ha lo scopo di trasferire coattivamente la ricchezza dal contribuente allo Stato, nulla può – evidentemente – se non esiste una concreta, consistente e rinnovabile base imponibile dalla quale attingere.

E' assai difficile, di conseguenza, interrogarsi sui principi costituzionali che presiedono all'imposizione fiscale, senza tenere in considerazione il sistema economico che caratterizza un certo ordinamento giuridico, senza esaminare quale rapporto sussista tra norme e mezzi di creazione della ricchezza: senza affrontare, in altri termini, il problema del rapporto tra diritto (in senso oggettivo) ed economia <sup>(90)</sup>.

---

<sup>90</sup> E' bene precisare come, dal punto di vista teorico, il rapporto tra diritto ed economia possa essere diversamente inteso a seconda della concezione dell'ordinamento giuridico che si dà per presupposta. Se si muove da una visione normativistica (si veda per tutti H. KELSEN, *General Theory of law and State*, cit., 11-124), che identifica il diritto e l'ordinamento giuridico con il sistema di norme, la realtà economica non può che essere considerata un *quid* esterno all'ordinamento giuridico, e la relazione tra diritto ed economia viene a coincidere con quella tra



Ora, nel riflettere su tale rapporto il primo problema che solitamente si pone è relativo alla giustificazione o meno dell'intervento pubblico nell'economia o, detto altrimenti, dello Stato nel mercato (<sup>91</sup>). Nell'ambito di uno studio sui principi costituzionali in materia di tributi, tuttavia, la questione maggiormente significativa è in parte diversa e distinta dalla precedente: l'esistenza di un certo sistema economico, e di

---

sistema di norme ed economia. La domanda cui si deve rispondere è pertanto: l'ordinamento giuridico influenza od è influenzato dalla realtà economica, e se sì, come?

Se, invece, si ritiene che l'ordinamento non si esaurisca in un sistema di norme, il problema deve essere diversamente posto. Se per diritto e per ordinamento giuridico si intende una istituzione (si veda per tutti S. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1977, 4-103), formata da un complesso di norme, dalla società civile, da un sistema di potere, la realtà economica non può che essere considerata parte dell'ordinamento giuridico medesimo. La domanda che si pone è quindi la seguente: quale rapporto esiste, all'interno di un certo ordinamento giuridico, tra il sistema delle norme e la realtà economica? Come si colloca la realtà economica nei rapporti tra sistema di potere politico e società civile?

<sup>91</sup> E su ciò, ovviamente, le risposte sono le più varie possibili. Sembra in ogni caso indiscutibile che la presenza di regole sia implicita nel concetto stesso di "mercato": gli operatori economici, che con il mercato hanno costantemente a che fare hanno bisogno di criteri normativi capaci di rendere prevedibile il loro agire ed allo stesso tempo di tutelare le varie posizioni dei contraenti. Il mercato, cioè, è ordine (sul punto si veda N. IRTI, *L'ordine giuridico del mercato*, Bari-Roma, 1998, 5-6). Il problema sta, piuttosto, in chi pone queste regole e nel come vengono fatte rispettare. Di per sé, un determinato mercato potrebbe reggersi anche in virtù di regole consuetudinarie, e di un sistema di sanzioni anch'esso creato consuetudinariamente ed applicato, in varie forme, dagli operatori economici stessi. Anche con riferimento a questo aspetto, possono tuttavia ripetersi le notazioni in precedenza effettuate circa la tendenziale positività di tutti i diritti: anche i diritti di chi opera nel mercato richiedono, quantomeno come *condicio sine qua non*, la presenza dello Stato. "Non è possibile tracciare alcun confine netto tra mercato e stato: l'uno non esiste senza l'altro. I mercati non generano ricchezza fuori dell' "area protetta" dalla legge; possono funzionare soltanto in presenza di un'affidabile assistenza legislativa e giudiziaria". D'altra parte, è indubbio che "politiche economiche mal concepite o attuate al momento sbagliato possono fare e fanno funzionare male i mercati. Il problema, perciò, non consiste nello scegliere mercati liberi o stato, ma

una certa disciplina giuridica di esso, è indifferente rispetto all'imposizione fiscale oppure no? I vari tipi di sistema economico possibile (interamente privato, interamente pubblico, misto privato-pubblico) sono tutti compatibili con l'imposizione fiscale?

La risposta ad entrambi i quesiti è negativa.

“In uno Stato in cui l'economia fosse interamente pubblica perderebbe senso la necessità dell'esistenza di un sistema di tributi”<sup>(92)</sup>. Se, infatti, tutti gli strumenti di produzione ed i beni economicamente rilevanti appartenessero allo Stato, le finanze pubbliche disporrebbero già in partenza delle risorse necessarie all'erogazione dei servizi pubblici ed alla garanzia dei diritti dei consociati; non vi sarebbe bisogno di imporre ai cittadini alcuna prestazione patrimoniale ulteriore<sup>(93)</sup>.

---

piuttosto che tipo di mercato e che tipo di stato” (così S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 73; sulla necessità della legge nella disciplina dei mercati si veda anche N. IRTI, *L'ordine giuridico del mercato*, cit., 11-14, il quale precisa come da ciò consegua il venir meno dei caratteri di “naturalità” ed “a-politicità” dei mercati). E' evidente che, ciò precisato, si può discutere sulla maggiore o minore estensione dei poteri statali in ambito economico, ma non si può negare che di per sé, l'intervento pubblico nel mercato, soprattutto sotto forma di legislazione a tutela delle posizioni deboli, siano utili alla protezione dei diritti individuali. Si pensi, solo per fare alcuni esempi immediatamente percepibili e verificabili da chiunque, alle recenti disposizioni dettate a tutela dei consumatori, od a quelle relative ai contratti negoziati fuori dai locali commerciali.

In argomento si vedano comunque, per una impostazione generale del problema: AA. VV., *Diritto ed economia, problemi ed orientamenti teorici*, a cura di N. Irti, Padova, 1999; L. CASSETTI, *La cultura del mercato fra interpretazioni della Costituzione e principi comunitari*, Torino, 1997, 15-103; M. GASLINI, *Questioni di diritto pubblico generale, sulle discipline dei rapporti economici*, Padova, 2004; G. SARTORI, *Elementi di teoria politica*, Bologna, 2002, 153-176.

<sup>92</sup> Così F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 259.

<sup>93</sup> In argomento si veda anche E. DICIOTTI, *Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica*, cit., 758, il quale rileva come (con precipuo riferimento ai diritti sociali) le risorse economiche indispensabili per garantire i diritti “non dipendono necessariamente dal prelievo fiscale; si possono infatti immaginare ordinamenti in cui lo stato possiede la gran parte dei beni e delle

D'altra parte è ovvio che, al cittadino che nulla possiede, nessuna prestazione patrimoniale può – logicamente – essere imposta.

L'imposizione fiscale, intesa come strumento coercitivo capace di sottrarre ricchezza ai singoli contribuenti per “ridistribuirla” (o, più precisamente, per finanziare il complesso dei diritti garantiti ai cittadini) presuppone un sistema economico che riconosce e tutela l'iniziativa economica privata ed il diritto di proprietà: il prelievo fiscale è “uno strumento che si rivela necessario in una società capitalistica, ovvero in una società in cui il mercato, pur non essendo massimamente libero ed esteso, ha un grado piuttosto elevato di libertà ed estensione”<sup>(94)</sup>.

Senza ricchezza privata, diversamente distribuita tra i cittadini contribuenti, non ha senso ragionare di prelievo fiscale. Ciò vale indipendentemente dalla ricostruzione concettuale del fenomeno impositivo: sia che lo si intenda come richiesta coattiva di prestazioni patrimoniali a chi gode di un certo reddito, sia che lo si consideri una limitazione originaria del diritto di proprietà in capo agli individui<sup>(95)</sup>. E'

---

risorse e grazie ad essi riesce a garantire i diritti sociali senza ricorrere al prelievo fiscale”.

<sup>94</sup> E. DICIOTTI, *Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica*, cit., 758. Inoltre, come considera F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 259, la solidarietà economica, che l'imposizione fiscale è volta ad attuare attraverso il principio di capacità contributiva, presuppone non solo che esistano delle ricchezze private, ma anche che tali ricchezze siano diverse: “la solidarietà tra i cittadini non è socializzazione: presuppone la permanenza di una organizzazione economica privata accanto all'organizzazione pubblica ed una diversa ripartizione delle ricchezze all'interno dell'economia privata” (*ibidem*, 260). In un sistema economico collettivistico, in cui tutti gli individui sono tutti ugualmente ricchi (o ugualmente poveri, a seconda dei punti di vista), il dovere di solidarietà economica grava interamente sullo Stato, e non sui cittadini.

<sup>95</sup> In quest'ultimo senso si veda E. DICIOTTI, *Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica*, cit., 758, secondo il quale “l'obbligo di versare al fisco una certa quota del proprio reddito è (...) connesso col principio che tale quota non è, in effetti, di proprietà di chi la detiene, ma è di

chiaro infatti che, anche se si ritiene che la ricchezza prelevata dallo Stato con l'imposizione non appartenga in realtà ai contribuenti – in quanto originariamente riservata alla collettività –, il riconoscimento dei diritti economici privati è presupposto indispensabile di ogni sistema tributario: non vi possono essere imposte se non esiste una base imponibile.

L'ordinamento italiano, evidentemente, non si sottrae a queste problematiche, né sotto il profilo formale, né sotto quello sostanziale: in tanto si può parlare di sistema delle imposte e dei tributi, e di principi costituzionali in materia di imposizione fiscale, in quanto il sistema costituzionale dei “valori” aventi rilevanza economica sia caratterizzato in un certo modo. Per quanto riguarda l'aspetto formale, è noto che la Costituzione italiana si occupa espressamente dei “diritti economici” e delle relazioni tra potere pubblico ed economia, definendo quell'insieme di principi, di diritti e di doveri che vengono solitamente indicati come “Costituzione economica”.

Il tema, per la sua vastità ed importanza, si presterebbe ad una indagine varia ed approfondita, non solo all'ammissibilità stessa del concetto di “Costituzione economica” <sup>(96)</sup>, ma anche e soprattutto sui

---

proprietà di altri: della comunità nel suo complesso o, in tutto o in parte, di altri individui, che la riceveranno sotto forma di assistenza sociale, libri, medicinali, ecc..”.

<sup>96</sup> Si è osservato, in particolare, come il concetto di Costituzione economica possa essere utilizzato essenzialmente in due sensi: come “complesso normativo in qualche misura autonomo rispetto all'insieme della Costituzione, della quale peraltro sarebbe il nocciolo essenziale”, oppure come “formula riassuntiva per indicare sinteticamente ed allusivamente l'insieme delle norme costituzionali in materia economica”: così M. LUCIANI, *Economia nel diritto costituzionale*, in *Dig. disc. pubbl.*, V, Torino, 1990, 374-375. Entrambe le accezioni appaiono all'Autore non corrette: la prima perché tende a postulare “un'autonomia delle disposizioni 'in materia economica' all'interno di testi normativi come quelli costituzionali, che hanno l'ambizione di dettare le regole di un sistema sociale nella sua interezza”, e perché

caratteri e sulle possibili variabili di tale “Costituzione” <sup>(97)</sup>. Nei limiti consentiti dalla presente trattazione, interessa particolarmente sottolineare – quantomeno – come la Costituzione italiana, complessivamente considerata, delinea un tipo di ordinamento giuridico e di sistema economico “composito”. Con ciò intendendosi un sistema in cui l'economia privata coesiste con l'economia pubblica; in cui le risorse economiche ed i mezzi di produzione della ricchezza sono in parte privati, in parte pubblici; in cui i diritti economici coesistono con i diritti sociali. In sintesi, la Costituzione italiana definisce un ordinamento giuridico ad economia “mista” <sup>(98)</sup>: la Repubblica italiana, “pur differenziandosi dallo stato liberale, non è sicuramente uno Stato socialista nonostante la forte accentuazione dei diritti sociali” <sup>(99)</sup>.

---

presuppone “una separazione, una contrapposizione, fra Stato e mercato, che non può essere accettata nelle Costituzioni degli odierni Stati sociali; la seconda, perché, “se è vero – come è vero – che la Costituzione è un tutto unitario, il riferimento alla Costituzione economica non ha alcun pregio euristico”. Sarebbe possibile, pertanto, ragionare di Costituzione economica nella seconda accezione (come insieme delle disposizioni relative ai diritti più immediatamente economici) solo tenendo presente che “l'impianto unitario della nostra Costituzione (375). Condivide le perplessità e le conclusioni di Luciani N. IRTI, *L'ordine giuridico del mercato*, cit., 14-18.

<sup>97</sup> In argomento si vedano in ogni caso, oltre agli Autori di cui alla nota precedente, anche: AA. VV., *Per una nuova Costituzione economica*, a cura di Giacinto della Cananea e Giulio Napolitano, Bologna, 1998; G. BIANCO, *Costituzione ed economia*, Torino, 1999; G. BOGNETTI, *La costituzione economica italiana*, Milano, 1995; S. CASSESE, *La nuova costituzione economica*, Roma-Bari, 1995; L. CASSETTI, *La cultura del mercato fra interpretazioni della Costituzione e principi comunitari*, cit., 107-181; G. DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'economia*, cit., 123-144;

<sup>98</sup> L'espressione “economia mista” è qui utilizzata con finalità meramente descrittive, e non valutative. Su tali problematiche si vedano soprattutto G. BOGNETTI, *La costituzione economica italiana*, cit., *passim*, e G. DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'economia*, cit., 138-144. Per un *excursus* sulla nascita e sullo sviluppo dell'economia “mista” nel nostro paese si rinvia a S. CASSESE, *La nuova costituzione economica*, cit., 11-27.

<sup>99</sup> Così L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, cit., p. 35, la quale osserva come il diritto di iniziativa economica “rientri fra i diritti che concorrono a

La commistione tra istituti e caratteristiche dei sistemi ad economia privata e dei sistemi ad economia pubblica è facilmente deducibile anche da una lettura sommaria del testo costituzionale. L'art. 41 riconosce il diritto di libera iniziativa economica privata, ma la sottopone ad una serie di limiti volti a garantirne *“l'utilità sociale”* e ad evitare danni per la *“sicurezza”*, la *“libertà”*, la *“dignità umana”*, e prevede che in ogni caso la legge possa predisporre *“i programmi e i controlli opportuni perchè l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali”*; a sua volta l'art. 42, dopo aver precisato che la proprietà dei beni può essere pubblica o privata, stabilisce che essa può subire delle restrizioni *“allo scopo di assicurarne la funzione sociale”*, e che può essere espropriata in nome del pubblico interesse; l'art. 43 prevede la possibilità che siano originariamente riservate allo Stato od espropriate in suo favore <sup>(100)</sup> le imprese *“che si riferiscano a servizi pubblici essenziali o a fonti di energia o a situazioni di monopolio ed abbiano carattere di preminente interesse generale”*; l'art. 47 riconosce e tutela il diritto al risparmio, e promuove l'acquisto privato dell'abitazione, dei terreni coltivabili, e l'investimento azionario <sup>(101)</sup>.

---

identificare la forma di stato della Repubblica italiana”.

<sup>100</sup> Oltre che *“ad enti pubblici o a comunità di lavoratori o di utenti”*.

<sup>101</sup> In argomento si rinvia, tra gli altri, ad A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili*, in *Enc. giur.*, vol. XI, Roma, 1989, 26, il quale ricorda che *“a torto o a ragione, in Assemblea costituente il riconoscimento della libertà d'iniziativa economica privata, come quello della proprietà privata, fu fatto proprio al fine di contrastare le tendenze dirette a sancire il principio di una programmazione globale imperativa, considerato come l'anticamera di un regime non-democratico o, quantomeno, di una ‘democrazia totalitaria’ ”*. La scelta di un sistema economico *“misto”*, operata dall'Assemblea costituente, fu il risultato del contemperamento delle diverse componenti politiche della stessa: cattolica, socialcomunista, liberale.

Come avverte A. BARBERA, *Le libertà tra “diritti” e “istituzioni”*, cit., 15, l'assemblea costituente si interrogò a lungo sui limiti all'iniziativa economica privata, e sui rapporti tra economia pubblica e statale. In realtà, già allora era chiaro che

I limiti “sociali” alla proprietà privata ed all’iniziativa economica privata, così come il riconoscimento della possibile proprietà pubblica (anche delle imprese) presuppongono, in ogni caso, l’esistenza nell’ordinamento italiano di uno spazio di ricchezza e di economia privata <sup>(102)</sup>.

Sotto il profilo sostanziale, d'altra parte, l'impostazione economica tendenzialmente “composita” accolta dalla Costituzione italiana è stata confermata “dalla storia seguente, oltreché dalla prassi giuridica e dalla dottrina, per le quali proprietà privata e libertà d’iniziativa economica privata sono state quantomeno considerate come valori irrinunciabili, nel loro nucleo di valore fondamentale, proprio in relazione alla qualificazione dei principi normativi del particolare sistema economico-sociale” <sup>(103)</sup>. Il sistema economico italiano è quindi un sistema capitalistico “corretto” dalla presenza di una serie di controlli statali e di

---

l'alternativa non era tra statalismo e liberalismo, perché già nel periodo fascista si era rivelato “il nuovo volto del capitalismo monopolistico di Stato, quell'intreccio tra pubblico e privato che non si poteva certo pretendere di spazzare via assieme alle strutture corporative. Questo fenomeno, legato com'era alle nuove dimensioni dell'apparato produttivo, già fin da allora chiaramente preludeva più che alla temuta pubblicizzazione strisciante del settore privato, ad una crescente privatizzazione del settore pubblico”.

<sup>102</sup> Limiti sociali che, in ogni caso, costituiscono l'espressa estensione, nell'ambito specifico dei diritti economici, di quanto già previsto in linea generale dagli artt. 2 e 3 Cost.: si potrebbe forse persino ritenere che la presenza dei limiti sociali all'iniziativa economica privata ed alla proprietà, di cui agli artt. 42 e 43 Cost., fosse già implicita nel disegno complessivo dei diritti e dei doveri del cittadino stabiliti dalla Costituzione, e nel tipo di forma di Stato da questa già chiaramente delineato. In questa prospettiva, può in fondo apparire più significativo l'espresso riconoscimento a livello costituzionale dei diritti economici: in assenza degli artt. 41, 42, 44 e 47, con tutta probabilità la nostra Costituzione avrebbe definito un sistema economico sostanzialmente socialista. Per una critica del principio di uguaglianza in senso sostanziale, si veda in ogni caso G. DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'economia*, cit., 125-136.

<sup>103</sup> Così A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili*, cit., p. 26.

istituzioni pubbliche la cui influenza sulla realtà economica è decisamente significativo.

Al riguardo sono peraltro doverose due – ovvie – precisazioni, seppur sintetiche. Da un lato, l'economia italiana sta evolvendo verso un modello economico di mercato tendenzialmente privato, in cui il ruolo dell'economia pubblica sembra destinato a divenire sempre più marginale. Dall'altro, l'ordinamento italiano, anche e soprattutto sotto il profilo economico, non può più essere considerato isolatamente dal contesto europeo nel quale necessariamente si inserisce. Il che pone, evidentemente, due ordini di problemi: il sempre maggiore “distacco” tra il sistema economico definito dalla Costituzione italiana e la realtà attuale (tra Costituzione valida formalmente e Costituzione effettiva); il possibile contrasto tra principi economici stabiliti a livello comunitario e principi economici propri del diritto interno – anche costituzionale –<sup>(104)</sup>.

L'economia pubblica italiana, in ogni caso, non è mai stata sufficiente a reperire tutte le risorse necessarie a finanziare i diritti dei cittadini. Il sistema economico pubblico (più ampio in passato, oggi in via di progressivo depotenziamento, ma ancora largamente presente e condizionante) ha sempre avuto bisogno dei consistenti introiti derivanti dai tributi.

Ciò conferma, pertanto, la necessità dell'imposizione fiscale per la

---

<sup>104</sup> Il problema dei vincoli europei alla politica nazionale di bilancio sarà introdotto nel corso del paragrafo 6 del successivo capitolo. Sul tema del possibile contrasto tra “costituzione economica” italiana e “costituzione economica” europea si vedano in particolare P. BILANCIA, *Libertà economica e situazioni giuridiche soggettive*, in AA. VV., *La costituzione materiale. Percorsi culturali e attualità di un'idea*, a cura di A. Catelani e S. Labriola, Milano, 2001, 312-339, L. CASSETTI, *La cultura del mercato fra interpretazioni della Costituzione e principi comunitari*, cit., 183-226, N. IRTI, *L'ordine giuridico del mercato*, cit., 28-31.



tutela dei diritti costituzionalmente garantiti, ed allo stesso tempo rende palese l'importanza della proprietà privata e della libera iniziativa economica privata, che costituiscono la base sulla quale è edificato il sistema tributario. Diviene agevole, a questo punto, anticipare quanto si evidenzierà più approfonditamente in seguito: l'imposizione fiscale deve operare in base a principi e regole che consentano la sopravvivenza e lo sviluppo tanto della proprietà privata quanto dell'iniziativa economica privata, pena il rischio di far venir meno le fondamenta sulle quali si regge. Un sistema fiscale pregiudizievole per la proprietà e per l'iniziativa economica privata non solo contrasterebbe con “valori” fondamentali accolti nella nostra Costituzione e ribaditi a livello europeo, ma sarebbe anche intimamente contraddittorio.

8. *La fondamentale importanza dell'imposizione fiscale per l'ordinamento giuridico. Il “dilemma” dei limiti quantitativi dell'imposizione: compressione od espansione dei diritti costituzionali?*

Un ordinamento liberaldemocratico, come quello italiano, caratterizzato da un sistema economico “composito” e da un complesso molto ampio e variegato di diritti individuali garantiti ai consociati, richiede un sistema fiscale particolarmente efficiente: senza l'imposizione fiscale, lo Stato non potrebbe disporre di tutte le risorse necessarie alla realizzazione degli obiettivi costituzionalmente prefissati.

Uno Stato che non ha risorse, non riesce – per quanto sin qui considerato – a proteggere i diritti. La cosa vale per tutti i diritti; non solo per quelli sociali, ma anche per i diritti tradizionalmente considerati “negativi”: anche questi, infatti, necessitano di strutture e servizi

pubblici; anche questi, di conseguenza, costano. La scarsità di risorse pubbliche finisce quindi per incidere negativamente su tutti i diritti, inclusi quelli di libertà: “un governo incapace di agire non può proteggere le libertà individuali, neppure quelle che sembrano puramente 'negative' ”<sup>(105)</sup>.

Se si accetta che tutti i diritti hanno un costo, è pertanto inevitabile concludere che i tributi sono necessari non solo e non tanto per lo Stato sociale, quanto per lo Stato contemporaneo nel suo complesso, per come oggi lo conosciamo: cioè per una organizzazione politica che “spende” sempre di più, per un insieme di diritti sempre più ampio<sup>(106)</sup>. Ma se la presenza di risorse pubbliche è condizione necessaria dell'effettività dei diritti, e se l'imposizione fiscale è indispensabile per il reperimento di tali risorse (in un sistema economico che riconosce e promuove la ricchezza privata), è giocoforza concludere pure che l'imposizione fiscale deve essere considerata strumento per una sempre maggiore libertà e dignità della persona<sup>(107)</sup>.

Del resto già Einaudi, criticando la nozione meramente negativa dell'imposta ribadiva che “è falso e grottesco dire che essa significhi distruzione. Essa è il mezzo con cui lo stato crea valori nuovi: di sicurezza, di giustizia, di difesa e grandezza nazionale, di cultura, di sanità del corpo, di unità degli uomini viventi sul territorio della patria. Mercé l'imposta lo stato crea l'ambiente giuridico e politico nel quale gli

---

<sup>105</sup> S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 46.

<sup>106</sup> Il “paniere” dei diritti tende infatti ad allargarsi. Ad ogni nuovo diritto che sorge, non sempre corrisponde un vecchio diritto che muore: la società civile, nella sua evoluzione, richiede un sempre maggiore allargamento delle tutele giuridiche, e difficilmente rinuncia a quelle già acquisite.

<sup>107</sup> Con ciò trova quindi conferma quanto già anticipato nel corso del paragrafo settimo del primo capitolo.

uomini possono lavorare organizzare inventare produrre. Che cosa sarebbero gli uomini se non fosse lo stato?”<sup>(108)</sup>.

Se l'imposta è condizione di libertà, i principi costituzionali in materia di imposizione fiscale sono di importanza fondamentale, perché “condizionano”, in realtà, tutti gli altri principi – o valori – relativi ai diritti costituzionali: l'inadeguatezza e l'inefficacia dei principi costituzionali tributari può tradursi nell'ineffettività dei diritti fondamentali dei cittadini<sup>(109)</sup>. L'attuale situazione di crisi fiscale dello Stato, caratterizzata da perenne *deficit* delle finanze pubbliche, scarsità di risorse, rapporto deteriorato tra contribuente e Fisco, problematica realizzazione di molti diritti pur costituzionalmente garantiti, costituisce la conferma dello stretto legame tra Fisco e Diritto. La crisi fiscale è, in fondo, il sintomo più immediato ed evidente della crisi di una certa forma di Stato.

E' evidente che, muovendo da questi presupposti, ogni riflessione sull'eventuale presenza di limiti quantitativi dell'imposizione di carattere costituzionale non può essere presa alla leggera. La limitazione del prelievo fiscale – globale o individuale, massima o minima – può infatti tradursi nella riduzione delle risorse pubbliche disponibili e, di conseguenza, nella compressione dei diritti costituzionali, che tali risorse contribuiscono a rendere effettivi.

L'intera problematica dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione ruota attorno a questo dilemma fondamentale.

---

<sup>108</sup> L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, ora in *Scritti economici, storici e civili*, a cura di R. Romano, Milano, 1973, 227-228.

<sup>109</sup> Come osservano S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, cit., 62, “una costituzione che non è in grado di garantire un governo efficace sorretto dalla pubblica opinione e capace di imporre tasse e di spendere ciò che raccoglie, è destinata per forza di cose a non poter proteggere i diritti individuali”.

Da un lato, se è vero che l'imposizione fiscale è condizione di libertà e di effettività di tutti i diritti, essa non dovrebbe soggiacere ad alcun limite quantitativo; dall'altro c'è il rischio, facilmente percepibile, che una imposizione illimitata possa ledere alcuni diritti costituzionali fondamentali: *in primis* il diritto di proprietà, il diritto al risparmio, la libertà di iniziativa economica.

Questo dilemma dipende in larga parte dalla natura duplice dell'imposizione. Se si guarda alla funzione dei tributi ed al loro impiego (fase “discendente” dell'imposizione), essa si presenta come condizione necessaria di tutti i diritti e, più in generale, come strumento di libertà. Se si guarda, invece, alla percezione dei tributi (fase “ascendente” dell'imposizione), essa appare al contribuente, oltre certi limiti, eccessiva ed ingiusta: in definitiva, “insopportabile”. La considerazione della fondamentale funzione del sistema impositivo nell'ambito degli odierni ordinamenti liberaldemocratici, non toglie che l'imposta possa essere concepita, da ogni singolo contribuente, come un *quid* di tendenzialmente negativo. In un periodo di crisi fiscale dello Stato, peraltro, l'elevata e diffusa pressione tributaria, accompagnata dalla percezione dell'inefficienza nell'erogazione di servizi pubblici, portano inevitabilmente a diffondere tra i contribuenti l'idea che l'imposizione non sia altro che un sacrificio (e pure ingiustificato).

La problematica dei limiti quantitativi all'imposizione fiscale si traduce dunque inevitabilmente – come accennato – nel tentativo di individuare un punto di equilibrio tra il contribuente, la società civile e lo Stato percettore di risorse. Quanto sin qui considerato sul costo dei diritti consente ora di precisare come questo punto di equilibrio, a ben vedere, vada rinvenuto nel rapporto tra la fase “ascendente”

dell'imposizione e quella “discendente” <sup>(110)</sup>. Si potrebbe ritenere, più in particolare, che i limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione consistano in un compromesso tra i diritti individuali di ogni singolo contribuente, ed i diritti (tutti i diritti) garantiti ai cittadini nel loro complesso, resi effettivi dall'impiego delle risorse pubbliche.

Questa ipotesi deve essere verificata, con riferimento all'ordinamento italiano, muovendo dall'art. 53 della Costituzione. Il legislatore costituzionale, stabilendo espressamente che “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*”, ha chiaramente definito la fase “discendente” dell'imposizione, e stabilito che la funzione dei tributi è, appunto, il reperimento di risorse finanziarie pubbliche. D'altra parte la Costituzione, precisando che tale concorso deve avvenire “*in ragione*” della capacità contributiva di ciascuno, e che “*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”, ha anche preso posizione sulla fase “ascendente” dell'imposizione, disciplinando i criteri di massima che devono presiedere alla percezione dei tributi.

La riflessione sui limiti quantitativi dell'imposizione non può, quindi, prescindere da un'analisi del rapporto tra l'art. 53 della Costituzione e le altre disposizioni costituzionali coinvolte dal fenomeno impositivo: il principio di capacità contributiva non va indagato isolatamente, ma collocato nel contesto costituzionale in cui si inserisce, e conseguentemente interpretato. Solo così è possibile cercare di capire se e quali limiti vi siano alla fase “ascendente” dell'imposizione, e comprenderne le conseguenze su quella “discendente”.

---

<sup>110</sup> Richiamando la distinzione di G. CALABRESI, P. BOBBIT, *Tragic Choices*, cit., 5, in tema di beni scarsi, si potrebbe dire che la fase “ascendente” dell'imposizione è relativa alla decisione di primo grado (quantità di risorse da produrre o meglio, in questo caso, da raccogliere attraverso il prelievo fiscale), e la fase “discendente” alla decisione di secondo grado: come si distribuiscono le risorse, a quali soggetti si deve dare?



## CAPITOLO TERZO

### DATI ED ARGOMENTI FONDAMENTALI DI ECONOMIA PUBBLICA GIURIDICAMENTE RILEVANTI

SOMMARIO: 1. Premessa. Utilità di precisare alcuni dati ed argomenti economici giuridicamente significativi. – 2. La composizione della spesa pubblica; suddivisione per classi funzionali: perché lo Stato spende? – 3. L'andamento della spesa pubblica ed i fattori della sua crescita. Sintesi comparativa dei dati economici sulla composizione percentuale della spesa in alcuni Paesi europei ed extraeuropei: quanto spende lo Stato? – 4. Le pubbliche entrate all'inseguimento delle pubbliche spese: la pressione fiscale ed il suo andamento, il debito pubblico: quanto chiede lo Stato? Sintesi comparativa dei relativi dati economici. – 5. Osservazioni riassuntive sulla situazione attuale dell'economia pubblica italiana: disavanzo e debito pubblico, pressione fiscale. – 6. I vincoli comunitari alla politica economica pubblica degli Stati membri dell'Unione europea: l'esplicitazione del vincolo intertemporale di bilancio. Il problema del rapporto con i limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione: rinvio.

1. *Premessa. Utilità di precisare alcuni dati ed argomenti economici giuridicamente significativi.*

E' impossibile – si diceva – passare all'analisi specifica del tema dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale, con riferimento all'ordinamento italiano, senza muovere dall'art. 53 della Costituzione. Anche da un punto di vista prettamente logico, il primo problema interpretativo che si pone in tale ambito consiste infatti nel cercare di capire se nel principio di capacità contributiva, come espressamente

“positivizzato” nella Costituzione, sia già rinvenibile la sussistenza nell'ordinamento italiano di limiti costituzionali all'imposizione.

Le considerazioni di carattere generale sin qui svolte sull'importanza per una certa forma di Stato del rapporto tra entrate e spese pubbliche, e più specificamente sul costo dei diritti, inducono tuttavia ad effettuare una serie di ulteriori precisazioni preliminari.

Precisazioni che non sono di natura prettamente giuridica ma, *latu senso*, economica. Non si tratta, si badi bene, di svolgere in questa sede una trattazione approfondita di scienza delle finanze, ma di esporre sinteticamente un insieme di dati ed argomenti fondamentali dell'economia pubblica, che consentano di procedere allo studio dell'argomento, nella prospettiva del diritto costituzionale, con un minimo di cognizione delle sottostanti problematiche reali (<sup>1</sup>).

L'intera scienza delle finanze è, per sua stessa natura, incentrata sul rapporto tra entrate e spese pubbliche. L'inquadramento costituzionale più corretto e completo dell'imposizione fiscale richiederebbe, pertanto, un'analisi economica preliminare molto – troppo – vasta. Nell'affrontare il tema specifico della limitazione del prelievo tributario, cioè del limite alle pubbliche entrate, si evidenziano però alcuni argomenti di particolare rilievo, la cui importanza ne rende imprescindibile la trattazione, seppur sintetica.

Necessario è, innanzitutto, chiarire quale sia la composizione della

---

<sup>1</sup> Si pone, in questo ambito, una basilare scelta di metodo: analizzare giuridicamente fenomeni ed istituti dando per scontate le sottostanti problematiche economiche, oppure muovere espressamente da queste ultime per giungere alla conseguenti argomentazioni giuridiche. Ci si propone, nei limiti consentiti dalla presente trattazione, di seguire la seconda opzione di metodo, pur rischiando di incorrere in eventuali imprecisioni e generalizzazioni (peraltro forse inevitabili per chi, pur non avendo una formazione prettamente economica, si accinge ad affrontare temi di questo tipo).



spesa pubblica, quale il suo andamento e quale la sua attuale dimensione: ciò consente di precisare in concreto *per quali* diritti lo Stato spende, e soprattutto *quanto* spende per essi. Altrettanto indispensabile è l'analisi delle pubbliche entrate, ed in particolare della composizione e dell'andamento della pressione fiscale, che permette di capire quanto davvero “costano” ai consociati i diritti che lo Stato garantisce loro <sup>(2)</sup>. Precisati i dati fondamentali relativi alle spese ed alle entrate pubbliche, va poi chiarito quale sia il rapporto tra le entrate e le spese: l'esistenza di un eventuale disavanzo ed il grado maggiore o minore di indebitamento pubblico non sono, com'è facile intuire, affatto indifferenti ai fini della presente analisi.

Si impone, infine, una ulteriore importante precisazione: l'Italia, in quanto paese componente della Comunità Europea, non gode comunque di piena libertà in materia di politica economica, ma è tenuta a rispettare i parametri introdotti con il trattato di Maastricht, e precisati dal cosiddetto “patto di stabilità”. In uno studio che si propone di ragionare dell'ammissibilità di limiti di carattere costituzionale al prelievo tributario, è indispensabile una riflessione preliminare sull'incidenza dei vincoli comunitari sulla politica di bilancio, ed in particolare sul regime dell'imposizione <sup>(3)</sup>.

---

<sup>2</sup> L'analisi della spesa e dell'entrata sembra costituire il modo migliore per rendere concreto il tema del “costo dei diritti”, e per precisare più compiutamente in cosa realmente consistano la fase “discendente” e la fase “ascendente” dell'imposizione.

<sup>3</sup> Gli argomenti che si ritiene opportuno affrontare in questo capitolo non esauriscono, evidentemente, le problematiche di carattere economico immediatamente rilevanti per il tema in discussione. Sugli ulteriori aspetti (generali e specifici) di particolare interesse, ci si soffermerà di volta in volta nel corso della riflessione, ove necessario.

2. *La composizione della spesa pubblica; suddivisione per classi funzionali: perché lo Stato spende?*

Veniamo ora alla prima tematica economica di particolare interesse, anche giuridico: la composizione e l'andamento della spesa pubblica.

Perché muovere proprio dalla spesa? Perché, si può già anticipare, l'evoluzione degli ordinamenti statali è stata essenzialmente caratterizzata da un costante e progressivo aumento della spesa pubblica, cui ha fatto seguito un altrettanto progressivo innalzamento della pressione tributaria: gli Stati contemporanei hanno privilegiato l'espansione della spesa come mezzo per il raggiungimento di determinati obiettivi politico-sociali e, conseguentemente, cercato di incrementare le entrate per coprire l'aumento di spesa. Incremento che è stato in gran parte ottenuto grazie ad un sempre maggiore ricorso al prelievo fiscale <sup>(4)</sup>.

Per analizzare la composizione della spesa pubblica si possono utilizzare vari criteri, che conducono a diversi esiti descrittivi. In considerazione del tema oggetto d'indagine e della prospettiva – costituzionale – in funzione della quale tale analisi è condotta, sembra opportuno muovere da una suddivisione della spesa pubblica per “classi funzionali”: una suddivisione che tiene conto, in altri termini, del tipo di

---

<sup>4</sup> E' evidente che, se si vuole perseguire una politica economica in tendenziale pareggio, i criteri fondamentali sono essenzialmente due: si adeguano le spese alle entrate (si cerca di spendere solo entro i limiti di ciò che si è guadagnato), oppure si adeguano le entrate alle spese (o, almeno, si tenta di farlo: cercando di guadagnare di più, per compensare le spese già effettuate o programmate). Il criterio maggiormente seguito dagli ordinamenti statali, per buona parte del secolo scorso, sembra essere stato il secondo.

bisogno soddisfatto da un certo impiego delle risorse pubbliche <sup>(5)</sup>. L'utilizzo di tale modello consente di evidenziare quali sono le pretese dei consociati nei confronti dello Stato – perché il cittadino ha bisogno dello Stato –, e quali i diritti che lo Stato tende a rendere effettivi attraverso l'impiego dei mezzi economici di cui dispone <sup>(6)</sup>.

La “classificazione funzionale” delle spese pubbliche conduce alla

---

<sup>5</sup> La suddivisione della spesa per “classi funzionali”, che in questa sede si richiama, è di F. FORTE, *Scienza delle finanze*, Milano, 2002, 191-212. Dello stesso Autore l'esemplificazione, particolarmente utile, che si esporrà sinteticamente nel corso del presente paragrafo.

<sup>6</sup> Si tenga presente, in ogni caso, che la distinzione fondamentale in tema di spesa pubblica è quella tra spesa per investimenti pubblici e spesa corrente. La prima è composta da tutte le spese volte ad “aumentare la dotazione di beni pubblici durevoli”: vi rientra la costruzione “di opere pubbliche come strade, ferrovie, infrastrutture portuali ed aeroportuali, infrastrutture sanitarie, edilizia scolastica”, ecc. La spesa corrente si riparte a sua volta in spesa per l'acquisto di beni e servizi (nella quale rientrano le spese necessarie alla remunerazione del personale dipendente pubblico e le spese per i beni pubblici non durevoli – ad esempio, i farmaci utilizzati dal sistema sanitario pubblico –) ed in spesa per trasferimenti pubblici, composta da tutte le erogazioni in favore delle famiglie, delle imprese, dalle prestazioni sociali e dalle spese per gli interessi sul debito pubblico (per queste definizioni si veda I. MUSU, *Il debito pubblico*, Bologna, 1998, 10-11).

Nel riflettere sulla spesa pubblica, è poi opportuno distinguere il tipo di bene pubblico reso alla collettività e finanziato con le risorse pubbliche. La suddivisione principale proposta, al riguardo, è tra beni pubblici puri e beni pubblici misti. Sono beni pubblici puri esclusivamente quelli per i quali, “una volta che il bene pubblico è fornito, il costo marginale del consumo da parte di un individuo aggiuntivo è nullo, ovvero il consumo è *non rivale*”, e con riferimento ai quali “escludere qualcuno dal consumo di un bene è o molto costoso o impossibile, ovvero il consumo è *non escludibile*” (questa la definizione di H. S. ROSEN, *Public Finance*, 2002, ed. it. a cura di C. Rapallini, *Scienza delle finanze*, Milano, 2003, 43-44). Sono beni pubblici puri, ad esempio, la difesa, la sicurezza interna e la giustizia. Beni pubblici misti sono, al contrario, quelli aventi “in parte le caratteristiche dei beni privati di divisibilità ed escludibilità” (così F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, Torino, 2003, 28): tra i beni pubblici misti rientrano, ad esempio, il servizio sanitario e la pubblica istruzione. Sulle caratteristiche dei beni pubblici puri si veda anche G. BROSIO, *Economia e finanza pubblica*, Roma, 1993, 57-62.

individuazione di quattro essenziali “settori” di spesa: “quello istituzionale, che riguarda la domanda di protezione, di governo, di democrazia dei soggetti della società civile organizzata in *polis*; quello della produzione, che (...) riguarda la domanda degli operatori della produzione – imprese e lavoratori e risparmiatori – di beni e servizi pubblici per le attività produttive; quello del consumo che riguarda (...) la domanda dei privati di beni pubblici di consumo o strumentali del consumo privato” (...); vi è, infine, il settore sociale, che si concretizza nella erogazione di beni e servizi pubblici immediatamente soddisfacenti bisogni assistenziali e previdenziali, anche di carattere distributivo (7).

Il settore “istituzionale” della spesa pubblica tende a soddisfare interessi e necessità condivise da tutti i consociati, per il fatto stesso di appartenere ad una società politicamente organizzata (8). In questo ambito rientrano, ad esempio: le spese necessarie al funzionamento delle istituzioni e degli organi di governo (statali e locali) (9); le spese per il mantenimento dell'ordine pubblico interno, relative principalmente al personale delle forze pubbliche ed agli strumenti materiali indispensabili

---

<sup>7</sup> Così F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 191-192.

<sup>8</sup> Per una elencazione più esaustiva di quella qui esposta in via esemplificativa si rinvia a F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 193.

<sup>9</sup> Sul punto si veda l'analisi di F. FORTE, *Il finanziamento pubblico della “democrazia”. Teoria e istituzioni*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 465-495. Le voci che compongono questa categoria di spesa sono costituite da: spese “per la retribuzione delle cariche pubbliche e dei servizi pubblici per la produzione del bene 'democrazia' ”; spese per i costi delle campagne elettorali; finanziamento dei partiti politici (465). La seconda e la terza voce, evidentemente connesse, sono caratteristiche delle democrazie rappresentative: “la democrazia ha dei costi (che qualcuno paga) che oggettivamente tendono ad aumentare, se si vuol fare aumentare l'ampiezza delle scelte e l'intensità della concorrenza democratica” (*ibidem*, 476).

(caserme, mezzi attrezzature varie); le spese per l'organizzazione ed il funzionamento del sistema giudiziario (retribuzioni del personale di giustizia – magistrati e personale amministrativo –, spese per gli uffici ed i mezzi informatici, per il gratuito patrocinio); le spese militari, necessarie alla difesa dei confini territoriali dello Stato ed alla garanzia della collettività nazionale dalle aggressioni esterne (retribuzioni del personale militare, caserme, armi ed attrezzature militari) <sup>(10)</sup>.

Attraverso questa prima categoria di spesa, lo Stato pone in essere le condizioni necessarie alla tutela di tutti i diritti dei componenti la società organizzata: il “servizio ordine pubblico” ed il “servizio giustizia”, costituiscono, appunto, le “minime” fondamenta sulle quali è edificato un sistema di convivenza civile che consenta, a chi è formalmente titolare di posizioni giuridiche di vantaggio, di goderne effettivamente <sup>(11)</sup>. Il settore “istituzionale” della spesa, nella prospettiva del diritto costituzionale italiano, deve pertanto ritenersi funzionale alla concretizzazione di tutti i diritti costituzionalmente attribuiti o riconosciuti agli individui (senza distinzioni tra diritti di libertà e diritti sociali): se lo Stato non spendesse per le istituzioni, per l'ordine pubblico interno ed esterno, per la giustizia, la Costituzione rimarrebbe lettera morta.

Il secondo settore di spesa pubblica riguarda il complesso di erogazioni pubbliche volte a favorire la produzione economica. Si tratta, quindi, di spese di cui beneficiano i consociati in qualità di “creatori di ricchezza”, che agiscono nel mondo economico individualmente od in

---

<sup>10</sup> Per un approfondimento del tema si veda G. GRAZIOLA, *La spesa per la difesa: problemi di definizione e di calcolo, e un'analisi del caso italiano nell'ultimo decennio*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 183-225.

<sup>11</sup> Si veda, al riguardo, quanto considerato nel corso del paragrafo 3 del precedente capitolo.

forma associata <sup>(12)</sup>. Vi ricadono: le spese per la ricerca e l'innovazione tecnologica, per l'istruzione e la promozione professionale; le spese per le infrastrutture e le opere di pubblica utilità, che consentono agli operatori economici di disporre delle condizioni di fatto e degli strumenti indispensabili per lo svolgimento delle loro attività (si pensi alle reti di trasporto, ai mezzi di comunicazione, alla produzione e distribuzione dell'energia) <sup>(13)</sup>; i finanziamenti e le agevolazioni alle imprese, volti a favorire e stimolare dall'alto settori e situazioni ritenute meritevoli di intervento pubblico, in attuazione di una determinata politica economica <sup>(14)</sup>.

Le “spese per la produzione”, attraverso le quali si manifestano significativi interventi pubblici nell'economia, sono caratteristiche del sistema economico capitalistico “corretto”, proprio degli ordinamenti liberaldemocratici contemporanei. Ordinamenti che, pur muovendo dal riconoscimento in capo allo Stato di precisi compiti redistributivi, si preoccupano di creare le condizioni per l'aumento della produzione e, conseguentemente, della ricchezza complessiva della società <sup>(15)</sup>. Quasi

---

<sup>12</sup> F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 198-200.

<sup>13</sup> Per un inquadramento economico dell'intervento dello Stato nell'esecuzione di opere di pubblica utilità, e per un'analisi dell'evoluzione di questa categoria di spesa pubblica in Italia, si vedano M. MAGGI, S. PIPERNO, *La spesa in opere pubbliche e l'analisi costi-benefici*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 227-314.

<sup>14</sup> L'argomento è oggetto del saggio di P. SILVESTRI, *La spesa per le sovvenzioni alle imprese*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 315-407. Le politiche di supporto alle imprese si suddividono, secondo l'Autore, in tre categorie essenziali: gli “interventi generali di sostegno, che operano sia a livello economico che legale” (interventi macroeconomici e strutturali); gli “interventi di sostegno finanziario indiretto, che non coinvolgono direttamente strumenti di bilancio” (interventi microeconomici); gli “interventi di sostegno finanziario diretto, che presuppongono un costo di bilancio” (trasferimenti, concessioni di prestiti pubblici, sgravi fiscali, spese pubbliche varie per “infrastrutture e servizi gratuiti alle imprese”) (*ibidem*, 319).

<sup>15</sup> Preoccupazione che si fonda sulla ovvia considerazione (e l'ovvietà è prima di tutto logica) che è impossibile redistribuire la ricchezza che non esiste: prima si

superfluo è rilevare che si tratta, in ogni caso, di interessi e valori costituzionali di particolare importanza, che nella Costituzione italiana si trovano esplicitati essenzialmente nel Titolo III della Parte I (in particolare, nell'art. 35 e negli artt. 41- 47).

Il terzo settore della spesa pubblica, relativo al consumo, riguarda l'impiego delle risorse pubbliche necessarie alla soddisfazione dei bisogni dei consociati in quanto semplici *cives* – soggetti dotati di diritti nell'ambito della collettività – e non in quanto “produttori di ricchezza”<sup>(16)</sup>. Appartengono quindi a questo settore le spese volte a proteggere e rendere effettivi un complesso insieme di diritti individuali, familiari ed associativi: spese per le infrastrutture pubbliche (reti di trasporto, mezzi di comunicazione, produzione e distribuzione dell'energia<sup>(17)</sup>, parchi pubblici, cimiteri); spese per la protezione della cittadinanza dagli eventi naturali e non (protezione civile), e per la difesa dell'ambiente; spesa per l'istruzione (tra cui in particolare quella per l'insegnamento scolastico ed universitario, e per le varie borse di studio)<sup>(18)</sup>; spese per l'arte e la cultura (musei, accademie, spettacoli, attività di

---

crea nuova ricchezza, e poi si stabilisce come deve essere utilizzata (in modo più o meno redistributivo). Tutto ciò a meno che si intenda la redistribuzione delle risorse – e l'ipotesi non pare francamente più accettabile, nella società contemporanea – come livellamento verso il basso della società civile.

<sup>16</sup> Per una elencazione più dettagliata ed un primo approfondimento di tale ambito si veda sempre F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 200-204.

<sup>17</sup> Si tratta, come considerato poco sopra, di spese pubbliche che, di per sé, possono anche essere incluse tra quelle relative alla produzione. Esse sono qui nuovamente considerate, tuttavia, non perché funzionali all'attività economica, ma perché necessarie allo sviluppo ed alla tutela della persona in quanto titolare di determinati diritti costituzionali: ad esempio, la presenza di efficienti reti di trasporto e di mezzi di comunicazione serve non solo a rendere più semplici ed immediati gli scambi commerciali, ma anche ad ampliare la libertà di circolazione e la libertà di manifestazione del pensiero.

<sup>18</sup> Anche questa categoria di spesa è in comune con la precedente classe funzionale. Qui la spesa per l'istruzione è considerata in sé come necessaria per la

restauro, valorizzazione e conservazione del patrimonio artistico) <sup>(19)</sup>; spese per la promozione delle attività sportive, ludiche e di intrattenimento.

Particolarmente evidente, anche con riferimento a questo settore di spesa, è l'importanza dell'utilizzo di risorse pubbliche per la tutela di diritti costituzionali fondamentali. Con riferimento specifico alla Costituzione italiana, ad esempio, le spese pubbliche per il consumo appaiono immediatamente funzionali alla concretizzazione dei principi e dei diritti sanciti agli artt. 9, 15-18, 21, 29-34.

L'ultimo settore della spesa pubblica individuabile attraverso la suddivisione per “classi funzionali” è costituito dalla spesa sociale <sup>(20)</sup>. In tale complesso si è soliti considerare: le spese previdenziali (pensioni

---

formazione e l'elevazione culturale di tutti i *cives* complessivamente considerati. Per questa ragione, la spesa per l'istruzione merita quindi una considerazione distinta rispetto alle spese sociali (di cui al quarto settore), in quanto direttamente rivolta alla evoluzione della intera società civile, e non solo in quanto rivolta a proteggere soggetti in condizioni disagiate. “Il bene istruzione, infatti, appare sia un bene con finalità produttive che migliora il reddito di chi si istruisce e della società nel suo complesso, sia un bene di consumo che consente maggiormente di usufruire dei beni superiori, di carattere culturale, artistico ecc. e di partecipare più significativamente alla vita politica e sociale” (così F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 203). In argomento si veda anche G. BROSIO, *La spesa per l'istruzione*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 619-634. Per un approfondimento del problema del finanziamento statale dell'istruzione, ed in particolare dei rapporti tra scuola pubblica e privata, si rinvia ad E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte I - parte II, Torino, 2003-2004.

<sup>19</sup> In argomento si veda G. BROSIO, *La spesa per l'arte e la cultura*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 155-182. L'intervento dello Stato in tali ambiti si esplica principalmente attraverso trasferimenti (erogazione diretta di risorse monetarie in favore di enti, imprese, operatori individuali e consumatori), agevolazioni fiscali, fornitura diretta di servizi culturali, istruzione superiore e formazione professionale (*ibidem*, 168-178).

<sup>20</sup> Per un inquadramento della spesa sociale si vedano F. FORTE, *Scienza delle finanze*, 206-212, e S. ROSEN, *Public Finance*, cit., 107-127.



di invalidità e vecchiaia, indennità di disoccupazione, assegni per malattie e maternità) <sup>(21)</sup>; le spese assistenziali (assegni di povertà, contributi economici in favore di orfani, anziani, ex detenuti, tossicodipendenti, disabili) <sup>(22)</sup>; le spese sanitarie (personale medico ed infermieristico, strutture ospedaliere ed ambulatori, attrezzature e strumentazioni mediche) <sup>(23)</sup>; altre spese di “investimento sociale” (pensioni di guerra, indennizzi per calamità naturali, edilizia popolare agevolata); aiuti ai paesi in via di sviluppo (estinzione del debito, missioni ed interventi diretti di carattere umanitario, finanziamento ed agevolazione delle organizzazioni non governative).

La spesa sociale è in assoluto una delle voci più significative del passivo del bilancio statale. E lo è non solo per quantità – come si vedrà tra poco – ma anche per qualità: dal modo in cui gli ordinamenti contemporanei impiegano risorse per garantire l'effettività dei diritti sociali, dipende infatti la caratterizzazione della stessa forma di Stato, e la scelta tra diversi modelli di allocazione delle risorse pubbliche. Per quanto riguarda più specificamente l'Italia, la giustificazione della spesa

---

<sup>21</sup> Si rinvia sul punto ad O. CASTELLINO, *La spesa per le pensioni*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 410-464.

<sup>22</sup> Sulla spesa per trasferimenti alle famiglie si veda E. GUGLIELMINO, *La spesa per i trasferimenti alle famiglie*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 567-617.

<sup>23</sup> In materia di spesa sanitaria si veda il saggio di G. CLERICO, *La spesa sanitaria*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 497-566. Il dibattito sulla dimensione maggiore o minore della spesa pubblica – che dipende dall'intervento maggiore o minore dello Stato a tutela della salute dei consociati – ruota, essenzialmente, attorno alla qualificazione dell'assistenza sanitaria come bene privato o bene pubblico. La questione è particolarmente problematica, e si presta a soluzioni non univoche, perché “l'assistenza sanitaria è un bene il cui consumo genera sia benefici privati per il fruitore che benefici sociali (esternalità) per la collettività. E' indubbio infatti che ogni servizio sanitario in quanto coronato da successo accresce l'utilità del singolo beneficiario. Ma è altrettanto indubbio che il consumo di determinati servizi sanitari (l'assistenza contro le malattie infettive è un esempio classico) beneficia anche la collettività” (*ibidem*, 501).

sociale è anch'essa immediatamente rinvenibile nella Costituzione: l'utilizzo di risorse pubbliche a fini previdenziali, assistenziali e sanitari trova inequivocabile ed espresso fondamento negli artt. 30, 31, 32 e 38.

La classificazione della spesa per settori funzionali sin qui esposta non tiene conto di un'altra componente di assoluto rilievo del passivo statale la quale, per le dimensioni che la caratterizzano, merita espressa considerazione. Si tratta della spesa relativa al debito pubblico, ed in particolare della spesa consistente negli interessi sul debito, attraverso i quali lo Stato compensa i risparmiatori che hanno investito sui vari titoli pubblici <sup>(24)</sup>. La spesa per il debito è, in altri termini, il “costo” del debito. Ora, se il debito pubblico costituisce uno strumento – spesso abusato – per reperire risorse pubbliche, la spesa conseguente non è di per sé funzionale direttamente alla tutela di un certo genere di diritti costituzionali, ma lo è indirettamente per tutti. Lo Stato, cioè, spende correntemente per gli interessi, e più in generale per il servizio del debito pubblico, perché tale spesa gli consente di raccogliere risorse da impiegare poi per la soddisfazione dei bisogni dei consociati.

3. *L'andamento della spesa pubblica ed i fattori della sua crescita. Sintesi comparativa dei dati economici sulla composizione percentuale della spesa in alcuni Paesi europei ed extraeuropei: quanto spende lo Stato?*

---

<sup>24</sup> Si tornerà più approfonditamente sul tema del debito pubblico nel corso del successivo paragrafo 4. Per un inquadramento generale, si rinvia in ogni caso sin d'ora all'antologia AA. VV., *Il debito pubblico*, a cura di M. Matteuzzi e A. Simonazzi, Bologna, 1988. Si vedano anche: G. BROSIO, *Economia e finanza pubblica*, cit., 639-650; F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 343-354; H. M. GROVES, *Financing government*, cit., 676-704; G. MORCALDO, *La finanza pubblica in Italia*, Bologna, 1993, 34-42; I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., *passim*; F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 85-94; H. S. ROSEN, *Public Finance*, cit., 265-276.

La descrizione, seppur sintetica, sin qui svolta della composizione della spesa pubblica lascia già intuire quale possa essere la dimensione degli oneri economici cui soggiace uno Stato che pretende di intervenire in modo così significativo nella società organizzata.

In effetti, i dati relativi al *quantum* della spesa pubblica appaiono inequivoci, ed “indicano che la spesa pubblica è aumentata in tutti i paesi oggi industrializzati con ritmi molto superiori a quelli del settore privato dell'economia” <sup>(25)</sup>; dalla fine del XIX secolo ad oggi, l'andamento della spesa pubblica è stato quasi costantemente crescente: in centovent'anni (1870-1990), la spesa è quintuplicata <sup>(26)</sup>.

**1. La spesa pubblica nei paesi industriali aderenti all'OECD nel periodo 1870-1996 (%Pil)**

	1870	1913	1920	1937	1960	1970	1980	1990	1996
<b>Paesi OECD</b>	8,3	9,1	15,4	20,7	27,9	36,7	42,6	44,8	45,9
<b>di cui:</b>									
<b>Europei</b>	8,8	10,0	14,6	19,7	29,4	-	46,0	46,1	48,6
<b>Extraeuropei</b>	6,3	5,0	11,7	17,5	24,2	-	37,4	31,1	39,6

In questo arco di tempo, l'aumento più significativo della spesa pubblica si è verificato essenzialmente in corrispondenza delle due guerre mondiali e nel periodo tra il 1960 ed il 1990. L'incremento della

<sup>25</sup> G. BROSIO, *Economia e finanza pubblica*, cit., 259.

<sup>26</sup> Per una efficace sintesi dell'andamento e della composizione della spesa pubblica si rinvia a F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 143-170. Si riproduce nel testo la tavola n. 1 di p. 144. In argomento si vedano anche G. BROSIO, *La crescita della spesa pubblica*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, cit., 75-82; ID., *Economia e finanza pubblica*, cit., 259-265; G. MORCALDO, *La finanza pubblica in Italia*, cit., 23-65.

spesa è andato di pari passo con l'estensione dei compiti statali: fino alla prima guerra mondiale, le risorse pubbliche venivano impiegate per il mantenimento dell'ordine pubblico e, più in generale, per i servizi pubblici “puri” <sup>(27)</sup>, per la costruzione delle prime infrastrutture, per la regolazione “minima” del mercato e dell'economia. Successivamente, le consistenti spese belliche e lo sviluppo di sistemi e servizi pubblici di protezione sociale hanno causato un'evidente “impennata” della spesa pubblica. Il consolidamento dello Stato sociale, avvenuto per lo più a partire dagli anni Sessanta, ha poi ulteriormente innalzato – e mantenuto elevato – il livello delle uscite nei bilanci statali.

Nei paesi europei la spesa pubblica è passata dal 37% del Pil nel 1970 al 47% circa nel 1980, ed al 53% nel 1993. Successivamente è iniziata un'inversione di tendenza <sup>(28)</sup>, che ha portato la spesa media ad assestarsi intorno al 48-47% del Pil, a partire dal 1998. Non mancano peraltro, nel contesto europeo, differenze rilevanti. La Svezia si caratterizza per la spesa pubblica più elevata (quasi pari al 56% del Pil nel 2006), pur diminuita in modo considerevole nel corso degli ultimi dieci anni (ammontava a più del 70% del Pil nel 1994); elevata è anche la spesa pubblica francese (costantemente prossima al 53% del Pil negli ultimi cinque anni) <sup>(29)</sup>. Superiore alla media europea, pur se in misura più ridotta (nell'ordine di uno-due punti percentuali) è pure la spesa pubblica in Italia (risalita al 50,1% del Pil nel 2006). Inferiore di quasi

---

<sup>27</sup> In quanto volti a produrre beni pubblici il cui consumo è non escludibile e non rivale (si veda la definizione di cui alla precedente nota n. 6).

<sup>28</sup> Conseguenza delle politiche di bilancio adottate in ottemperanza ai vincoli comunitari introdotti con il patto di stabilità: l'argomento sarà approfondito nel corso del paragrafo 5 del presente capitolo.

<sup>29</sup> Tra i Paesi non elencati, si segnala per spesa pubblica decisamente superiore alla media europea anche la Danimarca (55,4% del Pil nel 2004, peraltro discesa al 51,5 nel 2006).

dieci punti percentuali rispetto alla media europea è invece la spesa pubblica spagnola (<sup>30</sup>); significativamente inferiore alla media anche la spesa pubblica del Regno Unito (44,6% nel 2004).

Per quanto riguarda i paesi extraeuropei, va segnalata nella maggior parte dei casi una dimensione della spesa pubblica decisamente inferiore a quella europea. Il Canada, che si caratterizzava per una spesa pubblica simile (50% del Pil nel 1994), ha iniziato un cammino di progressiva riduzione della spesa, attestandosi attualmente intorno al 40% del Pil. Negli Stati Uniti la spesa pubblica, dopo aver toccato un massimo del 38,5% nel 1992, nel corso degli ultimi dieci anni è oscillata tra il 35 ed il 36% del Pil. Crescente, ma in ogni caso inferiore al 40% (eccetto che nel 1998), la spesa pubblica in Giappone (<sup>31</sup>). Decisamente inferiore alla media europea anche la spesa pubblica in Svizzera (pur in aumento dal 2001).

## **2. La spesa pubblica in alcuni paesi europei nel decennio 1994-2006 (%Pil) (<sup>32</sup>)**

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>UE (25 paesi)</b>	-	-	-	-	-	-	45,5	46,5	47,0	47,7	47,1	47,2	47
<b>UE (15 paesi)</b>	-	52,5	50,1	48,5	47,6	47,1	45,7	46,6	47,1	47,8	47,3	47,4	47,1
<b>UE (12 paesi)</b>	-	53,0	50,5	49,2	48,4	48,1	46,3	47,4	47,7	48,3	47,6	47,6	47,3
<b>Germania</b>	47,9	54,8	49,3	48,4	48,0	48,1	45,1	47,6	48,1	48,4	46,9	46,9	45,4
<b>Grecia</b>	49,9	51,0	49,2	50,1	49,5	49,5	52,1	50,2	49,7	49,9	49,8	43,2	42,3
<b>Spagna</b>	-	44,1	42,8	41,0	40,5	39,2	39,0	38,5	38,7	38,3	38,8	38,5	38,6

<sup>30</sup> Sono, invece, caratterizzati dalla minore spesa pubblica europea l'Irlanda, l'Estonia e la Lituania (rispettivamente pari al 34,2/33/34 % del Pil nel 2006).

<sup>31</sup> A completamento della tabella sotto riportata, si veda anche la tavola 2 elaborata da F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 144.

<sup>32</sup> La presente tabella è elaborata su dati EUROSTAT, *Total general government expenditure*, reperibile presso il sito [epp.eurostat.cec.eu.int](http://epp.eurostat.cec.eu.int), nella sezione *Economy and finance/National accounts/Public finance*.

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Francia</b>	54,3	54,5	54,5	53,7	52,7	52,6	51,6	51,6	52,6	53,6	53,4	53,7	53,4
<b>Italia</b>	<b>54,6</b>	<b>52,3</b>	<b>52,5</b>	<b>50,3</b>	<b>49,2</b>	<b>48,2</b>	<b>46,2</b>	<b>48,0</b>	<b>47,4</b>	<b>48,3</b>	<b>47,7</b>	<b>48,3</b>	<b>50,1</b>
<b>Olanda</b>	53,6	56,4	49,6	48,2	47,2	46,9	45,3	45,4	46,2	47,1	46,6	45,2	46,1
<b>Austria</b>	56,2	56,0	55,4	53,1	53,4	53,2	51,4	50,8	50,7	51,1	50,2	49,9	49,3
<b>Svezia</b>	70,3	67,1	64,8	62,5	60,3	59,8	56,8	56,5	57,9	58,2	56,9	56,6	55,6
<b>Regno Unito</b>	45,3	45,0	43,1	41,5	40,2	39,7	39,8	40,7	41,8	42,9	43,3	44,5	44,6
<b>Norvegia</b>	54,1	51,5	49,0	47,2	49,5	48,0	42,6	44,2	47,5	48,4	46,0	42,2	40,7

**3. La spesa pubblica in alcuni paesi extraeuropei (OECD) nel decennio 1994-2004** <sup>(33)</sup>

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
<b>Svizzera</b>	34,7	34,5	35,2	35,5	36,1	34,6	33,9	34,8	35,7	36,7	-
<b>Stati Uniti</b>	37,0	37,0	36,5	35,4	34,7	34,3	34,2	35,3	36,3	36,7	36,3
<b>Canada</b>	50,4	49,1	47,2	44,9	45,4	43,3	41,6	42,5	41,9	41,5	40,5
<b>Giappone</b>	34,8	35,8	36,2	35,1	41,4	37,7	38,2	37,7	38,2	-	-
<b>Australia</b>	39,6	38,6	37,8	36,5	36,3	35,9	36,7	36,7	36,0	36,2	-

Le cause dell'aumento costante della spesa pubblica nel XX secolo sono molteplici, di varia natura e diversamente connesse tra loro. Groves, nel suo trattato sulla finanza pubblica – che rimane di assoluto interesse, anche se edito ormai mezzo secolo fa <sup>(34)</sup> –, elencava sette “grandi cause” dell'aumento della spesa pubblica: le guerre, con le

<sup>33</sup> Si riproducono qui, espressi in percentuale, i dati tratti da OECD, *National Accounts – Volume IV – General government accounts – Summary (in millions of national currency)*, reperibile presso il sito ufficiale dell'OECD [www.oecd.org](http://www.oecd.org), nella sezione *Statistics/Public Sector, Taxation and Market Regulation/Public Management Statistics/OECD General Government Accounts - Data from 1990 Onwards*.

<sup>34</sup> H. M. GROVES, *Financing government*, cit., 533-536.

inevitabili successive spese “per il servizio dei debiti, per le pensioni ed i premi di congedo ai veterani”, e più in generale per la ricostruzione materiale postbellica <sup>(35)</sup>; l'aumento dell'urbanesimo, con il conseguente incremento delle spese per le relative opere e servizi; la concentrazione degli affari che, unitamente alla concentrazione della popolazione, ha richiesto lo sviluppo di nuovi ed esosi meccanismi di protezione sociale; lo sviluppo della democrazia, i cui meccanismi decisionali favoriscono l'impiego sempre maggiore di risorse pubbliche – “la democrazia ha la tendenza a spendere con una certa liberalità” <sup>(36)</sup> –; il mutamento di opinione nei confronti della pubblica amministrazione, che porta con sé una precisa richiesta, rivolta dai consociati allo Stato, di servizi pubblici – “un secolo fa i governi erano temuti come tiranni in potenza; oggi si pensa che la giustizia e una vita più ricca dipendano il gran parte dal governo”<sup>(37)</sup>; lo sviluppo dell'istruzione e della cultura, che richiede un corrispondente sviluppo dell'offerta, anche pubblica, di beni superiori; l'aumento della burocrazia, che tende a divenire sempre più onerosa, anche a causa della limitata competitività e sostanziale irresponsabilità del personale amministrativo.

A queste cause si aggiungono una serie di fattori il cui rilievo è andato di recente assumendo maggiore evidenza: il progresso

<sup>35</sup> H. M. GROVES, *Financing government*, cit., 534, il quale ricorda che la seconda guerra mondiale costò agli Stati Uniti dieci volte la prima, che pure era stata la più costosa sino a quel momento.

<sup>36</sup> H. M. GROVES, *Financing government*, cit., 534.

<sup>37</sup> H. M. GROVES, *Financing government*, cit., 536. E' questa la mentalità, oggi sempre più dominante nel dibattito politico: l'elettorato tende ad attribuire l'intera responsabilità delle difficoltà economiche e sociali al Governo. A ciò consegue, nei periodi di sostanziale crisi dello Stato – quale il presente – da un lato una crescente disaffezione verso il sistema politico rappresentativo, dall'altro il movimento a pendolo dell'elettorato medio il quale, più che votare a favore di una certa linea politica proposta durante la campagna elettorale, vota semplicemente contro il Governo uscente (a qualunque schieramento appartenga).

tecnologico, che rende sempre più onerose alcune spese pubbliche (si pensi alle spese sanitarie, militari, ed alle risorse pubbliche necessarie a far fronte all'evoluzione dei sistemi di comunicazione ed all'incremento di fabbisogno energetico); l'allungamento della vita media della popolazione, che porta inevitabilmente con sé l'aumento della spesa per l'assistenza agli anziani, per la sanità, e soprattutto per le pensioni (voce di spesa ulteriormente aggravata dalla possibilità di anticipare l'età pensionistica) <sup>(38)</sup>.

L'aumento della spesa pubblica è stato inoltre ulteriormente aggravato “dal rialzo dei prezzi delle materie prime e delle fonti energetiche” <sup>(39)</sup>, e “dalle stesse caratteristiche dei processi di produzione dei servizi pubblici”, i quali “sono stati contraddistinti da incrementi di produttività modesti e comunque assai inferiori a quelli realizzati nel settore privato; per assicurare l'aumento desiderato nella qualità e nella quantità dei servizi forniti, gli addetti al settore pubblico sono quindi cresciuti in misura relativamente sostenuta” <sup>(40)</sup>.

A questo insieme di concause si è poi accompagnato un atteggiamento di chi detiene il potere tendenzialmente favorevole all'intervento pubblico. Chi dispone delle risorse dello Stato si sente legittimato a “spendere” per la società civile, e cerca in tal modo di ampliare il consenso in suo favore; in ciò, è agevolato dagli effetti dell'inflazione sul sistema progressivo d'imposizione (che genera un

---

<sup>38</sup> Un elenco aggiornato delle concause dell'aumento della spesa pubblica si trova in F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 147-148.

<sup>39</sup> Rialzo che, congiuntamente alle modificazioni politico-sociali, ha richiesto “un ampliamento degli interventi compensativi da parte del settore pubblico”, spesso finanziati in disavanzo. In tal senso G. MORCALDO, *La finanza pubblica in Italia*, cit., 65.

<sup>40</sup> Così G. MORCALDO, *La finanza pubblica in Italia*, cit., 66.



aumento di gettito ad aliquote inalterate – c.d. drenaggio fiscale <sup>(41)</sup>–), e dal facile ricorso al finanziamento tramite il debito pubblico (che consente un livello maggiore di spesa, non immediatamente percepibile nei suoi costi dalla collettività) <sup>(42)</sup>.

Il giurista, nel considerare questo insieme di fattori che hanno determinato l'espansione della spesa pubblica, non può che porre

---

<sup>41</sup> Con il termine drenaggio fiscale (*fiscal drag*) si indicano le distorsioni nella tassazione dovute all'inflazione. Secondo H. S. ROSEN, *Public Finance*, cit., 231, i fattori distorsivi in presenza di inflazione sono essenzialmente due. Il primo è noto come slittamento degli scaglioni: poniamo che, per effetto dell'inflazione, il reddito del contribuente ed i prezzi aumentano; se il sistema fiscale è basato sul criterio del reddito nominale, il contribuente può subire il passaggio ad una aliquota maggiore (evidentemente, in un sistema progressivo), pur in presenza di un invariato potere d'acquisto, vale a dire di reddito reale. Il secondo consiste nel fatto che, in ogni caso, anche laddove il contribuente non passi ad un diverso scaglione, l'aumento del suo reddito nominale dovuto all'inflazione comporta comunque un aumento di prelievo di carico, che non si fonda su di un effettivo aumento di ricchezza.

<sup>42</sup> Sul punto si veda F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 148.

Per G. BROSIO, C. MARCHESE, *Il potere di spendere. Economia e storia della spesa pubblica dall'Unificazione ad oggi*, Bologna, 1986, 21-24, le cause dell'aumento della spesa pubblica sono riconducibili essenzialmente a 4 fattori, di cui due “primari” e due “derivati”. Il primo fattore è costituito dalla “struttura societaria”, a sua volta composto da un insieme di variabili: “il livello di sviluppo economico, il grado di industrializzazione e di urbanizzazione, la struttura di classe, il grado di apertura di un paese agli scambi con l'estero, le caratteristiche della base imponibile delle imposte” (21-22). Il secondo fattore, denominato “domanda sociale, dal primo originato o comunque collegato, è formato da “variabili quali la distribuzione personale dei redditi, la struttura per età della popolazione, il grado di istruzione e di conoscenza dei processi politici, il carico fiscale, quale viene percepito dai cittadini” (22). Il terzo fattore, considerato dagli Autori il più importante (quantomeno con riferimento alla storia economica italiana) è il “cotesto politico-istituzionale”, determinato “dall'estensione del diritto di voto, dalle regole costituzionali in materia di bilancio, dai rapporti fra legislativo ed esecutivo, dalla centralizzazione o meno del sistema di governo, dalle forme di riconoscimento istituzionale dei gruppi di pressione, ecc.” (22-23). L'ultimo fattore, dal precedente derivato, “è costituito dalle azioni e dai comportamenti degli organi politici (...) che hanno competenza diretta e istituzionale in materia di spesa”, e dalle azioni e

l'accento su di un aspetto che costituisce non solo una concausa assolutamente significativa di tale incremento – sulla quale tutte le analisi economiche inevitabilmente concordano –, ma anche una tendenza storica ed un preciso indirizzo politico dello Stato contemporaneo: l'allargamento dei compiti “sociali” dello Stato, volti a correggere le diseguaglianze e ad attuare finalità redistributive. La spesa pubblica, infatti, ha iniziato a crescere vertiginosamente quando lo Stato ha dismesso le vesti di semplice garante dell'ordine pubblico, della giustizia interna e della difesa, per assumere un vasto insieme di ulteriori compiti positivi.

Si tratta, evidentemente, di un aspetto tutt'altro che marginale per il diritto costituzionale: la composizione e l'andamento della spesa pubblica delinea una certa forma di Stato, ed allo stesso tempo ne è influenzata. A ben vedere, l'espansione della spesa pubblica costituisce lo strumento privilegiato attraverso il quale si è cercato di rendere effettivi diritti costituzionalmente riconosciuti, e considerati fondamentali per una certa forma di Stato <sup>(43)</sup>.

Che l'incremento della spesa statale sia il mezzo più rapido per cercare di garantire diritti particolarmente “costosi” e caratteristici dell'evoluzione in senso democratico dello Stato liberale è, del resto, confermato dai dati economici relativi alla composizione della spesa pubblica.

---

comportamenti di tutti gli organismi che, in qualche modo, influenzano la politica di spesa (*lobbies* economiche, associazioni rappresentative di interessi diffusi, ecc.) (23).

<sup>43</sup> Si tratta, in ogni caso, di un tema particolarmente significativo proprio nella prospettiva giuridica, e che pone problemi la cui soluzione non è certo ovvia: è possibile ridurre la spesa pubblica senza pregiudicare la protezione accordata a diritti cui la società civile è oramai assuefatta?; esistono strumenti alternativi di finanziamento dei diritti sociali?; è lecito giuridicamente, ove fosse economicamente necessario, diminuire la spesa “sociale”?

Non è azzardato affermare che la spesa sociale rappresenta, nei paesi europei, ben più della metà della spesa pubblica complessiva. Negli ultimi dieci anni, la spesa sociale media in Europa è oscillata tra il 27 ed il 28% del Pil.

La spesa sociale più elevata, nonostante la riduzione registrata negli ultimi anni, è quella svedese (32,9% del Pil nel 2004); seguono Francia e Germania. La spesa sociale nel Regno Unito è nella media europea mentre – contrariamente a quanto si potrebbe pensare – relativamente più modesta è la spesa sociale italiana, che negli ultimi dieci anni è oscillata tra il 24 ed il 26% del Pil (in aumento).

Altrettanto significativa, del resto, è la spesa sociale nei paesi extraeuropei. In Svizzera la componente della spesa statale per gli interventi “sociali”, seppur inferiore alla media europea (quanto a percentuale del Pil), costituisce circa due terzi della spesa pubblica totale. In Canada, Australia, Giappone e Stati Uniti la spesa sociale, anche se più ridotta <sup>(44)</sup>, rappresenta comunque circa la metà della spesa statale complessiva <sup>(45)</sup>.

#### **4. La spesa sociale in alcuni paesi europei nel periodo 1994-2004 (%Pil) <sup>(46)</sup>**

<sup>44</sup> In questo esatto ordine.

<sup>45</sup> Per quanto riguarda la struttura della spesa sociale, si deve evidenziare che, delle tre componenti fondamentali della spesa sociale, la più consistente è in genere quella previdenziale, seguita dalla spesa sanitaria e dalla spesa assistenziale. Per una esposizione analitica dei dati relativi alla composizione puntuale della spesa sociale si vedano in ogni caso EUROSTAT, *European social statistics. Social protection. Expenditure and receipts. Data 1996-2004*, cit.; OECD, *Social expenditure database (SOCX), 1980-2001*, cit.

<sup>46</sup> Tabella elaborata su dati EUROSTAT, *European social statistics. Social protection. Expenditure and receipts. Data 1996-2004*, European communities, 2007, 14, consultabile anche in formato elettronico presso il sito [epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DC-07-001/EN/KS-DC-07-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DC-07-001/EN/KS-DC-07-001-EN.PDF).

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
<b>UE (25 paesi)</b>	-	-	-	-	26,6	26,8	27,0	27,4	27,3
<b>UE (15 paesi)</b>	27,9	27,6	27,2	27,1	26,9	27,1	27,4	27,7	27,6
<b>Germania</b>	29,3	28,9	28,8	29,2	29,2	29,3	29,9	30,2	29,5
<b>Grecia</b>	22,9	23,3	24,2	25,5	25,7	26,7	26,2	26,0	26,0
<b>Spagna</b>	21,5	20,8	20,2	19,8	19,7	19,5	19,8	19,9	20,0
<b>Francia</b>	30,6	30,4	30,0	29,9	29,5	29,6	30,4	30,9	31,2
<b>Italia</b>	<b>24,3</b>	<b>24,9</b>	<b>24,6</b>	<b>24,8</b>	<b>24,7</b>	<b>24,9</b>	<b>25,3</b>	<b>25,8</b>	<b>26,1</b>
<b>Olanda</b>	29,6	28,7	27,8	27,1	26,4	26,5	27,6	28,3	28,5
<b>Austria</b>	28,6	28,6	28,3	28,7	28,2	28,6	29,1	29,5	29,1
<b>Svezia</b>	33,6	32,7	32,0	31,7	30,7	31,3	32,3	33,3	32,9
<b>Regno Unito</b>	28,0	27,5	26,9	26,4	27,1	27,4	26,4	26,4	26,3
<b>Norvegia</b>	26,0	25,3	27,1	27,1	24,6	25,6	26,2	27,5	26,3

##### **5. La spesa sociale in alcuni paesi extraeuropei (OECD) nel periodo 1994-2001**

(%Pil) <sup>(47)</sup>

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
<b>Svizzera</b>	23,2	23,9	25,0	26,0	25,9	26,1	25,4	26,4
<b>Stati Uniti</b>	15,4	15,5	15,3	14,9	14,5	14,2	14,2	14,8
<b>Canada</b>	19,2	18,5	18,8	19,7	19,5	19,8	20,3	20,1
<b>Giappone</b>	13,0	13,5	13,7	13,8	14,5	15,1	16,1	16,9
<b>Australia</b>	16,2	17,8	18,0	17,7	17,8	17,5	18,6	18,0

<sup>47</sup> Tabella elaborata su dati OECD, *Social expenditure database (SOCX)*, 1980-2001, 2004, reperibile presso il sito [www.oecd.org](http://www.oecd.org), alla sezione *Statistics/Social and Welfare Statistics*.

Nel confrontare i dati europei (Eurostat) con quelli extraeuropei (Oecd) sulla spesa sociale, è necessario considerare che i secondi – in dipendenza dei criteri di computo utilizzati – sono in media inferiori di circa uno-due punti percentuali rispetto ai primi (come si deduce da un raffronto tra i dati relativi a Paesi inclusi in entrambe le fonti statistiche).

Delle rimanenti componenti della spesa pubblica, va segnalata la spesa per gli interessi, di particolare rilievo in quanto indice del modo con cui lo Stato percepisce le risorse (un elevato ricorso al debito pubblico conduce quasi inevitabilmente ad una elevata spesa per i relativi interessi <sup>(48)</sup>).

In Europa tale voce di spesa si aggira in media intorno al 2,6% del Pil. Decisamente più elevata è la spesa per interessi in Italia ed in Grecia, seppure in consistente e progressiva diminuzione nel corso dell'ultimo decennio; particolarmente ridotta è invece la spesa per interessi in Svezia e Spagna. Per quanto attiene i Paesi extraeuropei, le percentuali relative agli Stati Uniti e Giappone sono in linea con la media europea; va segnalata, in ogni caso, la notevole consistenza della spesa per interessi in Canada.

**6. La spesa pubblica per interessi in alcuni paesi europei nel periodo 1995-2006 (%Pil) <sup>(49)</sup>**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>UE (25 paesi)</b>	-	-	-	-	-	3,7	3,5	3,2	3,0	2,9	2,7	2,6
<b>UE (15 paesi)</b>	5,2	5,3	4,8	4,4	3,8	3,7	3,5	3,2	3,0	2,7	2,7	2,8
<b>Germania</b>	3,6	3,5	3,4	3,4	3,2	3,2	3,1	3,0	3,0	2,9	2,8	2,8
<b>Grecia</b>	12,7	12,0	11,6	9,6	8,5	8,2	7,3	6,3	5,7	5,7	4,4	4,1
<b>Spagna</b>	5,2	5,3	4,7	4,2	3,5	3,2	3,1	2,7	2,4	2,1	1,8	1,6
<b>Francia</b>	3,8	-	-	3,5	3,2	3,1	3,1	3,0	2,9	2,8	2,6	2,5
<b>Italia</b>	11,5	11,5	9,4	8,0	6,7	6,5	6,5	5,8	5,3	5,1	4,5	4,6

<sup>48</sup> Le presenti tabelle vanno quindi lette insieme alle tabelle nn. 17-18, relative all'andamento del debito pubblico, di cui al successivo paragrafo.

<sup>49</sup> Tabella elaborata su dati tratti da EUROPEAN COMMISSION, *General government data*, 2005, reperibile presso il sito ufficiale [europa.eu.int/comm](http://europa.eu.int/comm), nella sezione *Economic and Financial Affairs/Indicators/General Government Data*.

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Olanda</b>	5,7	-	-	4,7	4,4	3,7	3,2	2,8	2,7	2,6	2,4	2,2
<b>Austria</b>	3,9	-	-	3,6	3,4	3,6	3,5	3,2	2,9	2,9	2,9	2,7
<b>Svezia</b>	6,7	6,4	6,2	5,6	4,6	4,1	3,2	3,0	2,1	1,8	1,7	1,7
<b>Regno Unito</b>	2,9	-	-	3,0	2,4	2,3	1,9	1,6	1,6	1,6	2,1	2,0

**7. La spesa pubblica per interessi in alcuni paesi extraeuropei (OECD) nel periodo 1995-2004 (%Pil) <sup>(50)</sup>.**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
<b>Svizzera</b>	2,2	2,1	2,1	2,1	2,1	2,0	1,9	1,8	1,8	-
<b>Stati Uniti</b>	4,7	4,6	4,4	4,2	3,7	3,6	3,3	2,9	2,6	2,6
<b>Canada</b>	9,7	9,3	8,5	8,4	7,7	7,2	6,7	5,9	5,4	4,9
<b>Giappone</b>	3,6	3,4	3,4	3,4	3,4	3,3	3,2	3,0	2,8	-
<b>Australia</b>	4,6	3,9	3,1	2,8	2,5	2,3	2,1	2,0	1,9	-

Relativamente alla restante parte di spesa pubblica “non sociale”, può essere utile considerare espressamente alcune ulteriori componenti, anch'esse assai rilevanti per evidenziare appieno il “costo” dei diritti: l'ordine pubblico e la sicurezza interna, la difesa ed i servizi pubblici generali <sup>(51)</sup>. Si tratta di spese tutte funzionali – anche se in modo diverso – alla garanzia positiva di ogni tipo di diritto, perché volte a

<sup>50</sup> La presente tabella riporta dati, espressi in percentuale, tratti da OECD, *National Accounts – Volume IV – General government accounts – Summary (in millions of national currency)*, cit.

<sup>51</sup> Si utilizzano in questa sede le definizioni ricavabili dai parametri internazionali di classificazione delle spese pubbliche COFOG (*Classification of the Functions of Government*). In base a tali criteri, le spese pubbliche sono organizzate in Divisioni, Gruppi e Classi. Le Divisioni sono, appunto, le seguenti: 1. Servizi pubblici generali; 2. Difesa; 3. Ordine pubblico e sicurezza; 4. Affari economici; 5. Protezione dell'ambiente; 6. Abitazioni e assetto territoriale; 7. Sanità; 8. Attività ricreative, culturali e di culto; 9. Istruzione; 10. Protezione sociale.

costituire e mantenere le condizioni minime necessarie alla vita degli odierni ordinamenti democratici, e dei *cives* che in essi operano.

L'ordine pubblico <sup>(52)</sup> e la difesa <sup>(53)</sup> costano agli Stati contemporanei cifre comprese in media tra il 2 ed il 4% del Pil (particolarmente significativa, in Europa, la spesa italiana a tale titolo); la spesa per i servizi pubblici generali, d'altra parte, si aggira su valori compresi tra il 4 e l'8% del Pil (anche in questo caso, va evidenziato il consistente “peso” di tale componente della spesa in Europa, soprattutto con riferimento ad Italia, Grecia ed Olanda) <sup>(54)</sup>.

**8. La spesa pubblica per ordine pubblico e sicurezza in alcuni paesi europei ed extra europei nel periodo 1995-2005 (%Pil) <sup>(55)</sup>**

---

<sup>52</sup> Nella Divisione Ordine pubblico e sicurezza rientrano essenzialmente: le spese per i servizi di polizia ed i servizi antincendio, per l'apparato giudiziario e per le carceri (nonché le spese per la ricerca e lo sviluppo a questi settori connessi).

<sup>53</sup> In tale Divisione ricadono le spese per la difesa militare e civile, per gli aiuti militari all'estero e per la ricerca e lo sviluppo in materia.

<sup>54</sup> Le spese per i servizi pubblici generali, per lo meno nella parte volta a garantire il funzionamento delle istituzioni (organi legislativi ed esecutivi, affari finanziari e fiscali, affari esteri), sono anch'esse funzionali alla garanzia “minima” dei diritti costituzionali dei *cives*. E' opportuno evidenziare, peraltro, che nella Divisione Servizi pubblici generali ricadono anche voci (aiuti economici ai paesi in via di sviluppo, aiuti economici erogati attraverso organismi internazionali, servizi statistici e di programmazione) che non rientrano, di per sé, tra le funzioni dello Stato liberale “minimo”.

<sup>55</sup> La presente e le successive tabelle sono elaborate su dati EUROSTAT, *Government expenditure by detailed (2nd level) COFOG function and type*, reperibile presso il sito [epp.eurostat.ec.eu.int](http://epp.eurostat.ec.eu.int), nella sezione *Database/Economy and finance/Government statistics/General government expenditure by COFOG-function and by type*, per quanto attiene i Paesi europei, e su dati OECD, *National Accounts – Volume IV – General government accounts – Expenditure by function (in millions of national currency)*, cit., per quanto riguarda Stati Uniti e Giappone. Non sono presenti i dati relativi a Svizzera, Canada ed Australia, in quanto non disponibili nella fonte di riferimento.

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
UE (25 paesi)	-	-	-	-	-	-	-	-	1,7	1,8	1,8
UE (15 paesi)	-	-	-	-	1,6	1,6	1,7	1,7	1,7	1,8-	1,8
Germania	1,6	1,7	1,7	1,7	1,7	1,6	1,7	1,7	1,6	1,6	1,6
Grecia	0,7	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	1,0	1,1	1,0	1,2	1,2
Spagna	-	-	-	-	1,9	1,8	1,9	1,9	1,8	1,8	1,8
Francia	1,0	1,0	0,9	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0	1,1	1,3	1,4
Italia	<b>2,0</b>	<b>2,1</b>	<b>2,1</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>	<b>2,0</b>
Olanda	1,4	1,4	1,4	1,4	1,5	1,4	1,5	1,7	1,7	1,8	1,7
Austria	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4
Svezia	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	1,3	1,4	1,4	1,4	1,4	1,3
Regno Unito	2,2	2,1	2,1	2,0	2,1	2,2	2,4	2,4	2,5	2,6	2,6
Norvegia	1,0	1,0	1,0	1,1	1,1	1,0	1,0	1,2	1,2	1,1	1,0
Stati Uniti	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	2,0	2,1	2,1	2,1	-
Giappone	1,5	1,4	1,4	1,3	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	-	-

**9. La spesa pubblica per la difesa in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel periodo 1995-2005 (%Pil)**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
UE (25 paesi)	-	-	-	-	-	-	-	-	1,6	1,6	1,6
UE (15 paesi)	-	-	-	-	1,7	1,7	1,6	1,7	1,7	1,6	1,6
Germania	1,3	1,3	1,3	1,2	1,3	1,2	1,2	1,2	1,2	1,1	1,1
Grecia	2,4	2,4	2,5	2,6	2,7	4,5	3,8	4,0	3,2	2,9	2,6
Spagna	-	-	-	-	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
Francia	2,6	2,6	2,4	2,3	2,2	2,1	2,1	2,1	1,9	1,9	1,9
Italia	<b>1,2</b>	<b>1,1</b>	<b>1,0</b>	<b>1,1</b>	<b>1,1</b>	<b>1,1</b>	<b>1,1</b>	<b>1,3</b>	<b>1,5</b>	<b>1,4</b>	1,5
Olanda	1,9	1,9	1,7	1,6	1,6	1,6	1,6	1,5	1,5	1,5	1,4
Austria	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
Svezia	2,5	2,5	2,4	2,4	2,4	2,4	2,2	2,1	2,1	1,9	1,7



	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
UE (25 paesi)	-	-	-	-	-	-	-	-	1,6	1,6	1,6
Regno Unito	3,1	2,9	2,8	2,7	2,6	2,7	2,5	2,5	2,6	2,5	2,5
Norvegia	2,5	2,4	2,4	2,3	2,2	1,9	1,9	2,0	1,9	1,8	1,6
Stati Uniti	4,0	3,8	3,5	3,3	3,3	3,2	3,3	3,7	4,0	4,2	-
Giappone	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	1,0	1,0	1,0	-	-

**10. La spesa pubblica per i servizi pubblici generali in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel periodo 1995-2005 (%Pil)**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
UE (25 paesi)	-	-	-	-	-	-	-	-	6,7	6,6	6,6
UE (15 paesi)	-	-	-	-	7,3	6,5	6,9	6,8	6,8	6,6	6,6
Germania	6,7	6,7	6,6	6,7	6,5	3,9	6,2	6,2	6,3	6,1	6,1
Grecia	16,8	15,1	12,9	12,5	11,7	11,7	10,5	9,7	9,1	8,4	8,0
Spagna	-	-	-	-	5,7	5,6	5,5	5,3	5,1	4,8	4,6
Francia	8,1	8,4	8,1	7,9	7,8	7,7	7,5	7,4	7,2	7,3	7,2
Italia	<b>13,7</b>	<b>13,7</b>	<b>12,0</b>	<b>11,2</b>	<b>9,8</b>	<b>9,4</b>	<b>9,7</b>	<b>9,3</b>	<b>9,1</b>	<b>8,7</b>	8,7
Olanda	10,0	9,5	9,2	9,1	8,9	8,4	8,3	8,1	8,4	8,1	7,8
Austria	9,1	9,4	8,4	9,1	8,7	8,4	8,4	7,7	7,4	6,9	6,9
Svezia	12,0	11,7	12,0	11,0	10,2	10,2	8,7	9,1	8,2	7,9	7,7
Regno Unito	5,9	5,7	5,5	5,5	5,0	4,8	4,4	4,4	4,7	4,6	4,9
Norvegia	6,2	5,7	5,2	5,4	5,0	4,2	5,1	5,0	5,0	4,3	3,9
Stati Uniti	6,6	6,5	6,3	6,1	5,8	5,6	5,3	5,0	4,8	4,7	-
Giappone	2,1	2,2	2,0	7,6	3,0	2,8	2,2	2,5	2,6	-	-

Non si può ignorare, inoltre, che anche le altre funzioni della spesa significative dal punto di vista economico sono immediatamente

rilevanti per la protezione dei diritti costituzionali <sup>(56)</sup>.

La spesa per gli affari economici, ad esempio (in Europa pari mediamente al 4% del Pil nel 2004), contribuisce a proteggere e garantire concretamente la libertà d'iniziativa economica, la libertà di circolazione e soggiorno, il diritto al lavoro, il diritto di comunicare ed esprimere liberamente il proprio pensiero <sup>(57)</sup>. Altrettanto funzionali alla tutela della persona e di fondamentali valori costituzionali sono le spese per la protezione dell'ambiente, per le abitazioni e l'assetto territoriale (in media assommanti al 2% del Pil in Europa nel 2004) <sup>(58)</sup>. Lo stesso può dirsi per le spese pubbliche destinate alle attività ricreative, culturali e di culto (1% del Pil in Europa nel 2004) <sup>(59)</sup>, e soprattutto per quelle necessarie all'istruzione, che sono indispensabili per rendere effettivi i fondamentali diritti all'istruzione ed allo studio (spese superiori, in media, al 5% del Pil in Europa nel 2004).

Dalla sintetica analisi della spesa pubblica sin qui svolta e dai relativi dati presi in considerazione trova conferma quanto

---

<sup>56</sup> La necessità di sintesi consiglia di non riprodurre in questa sede anche i dati economici dettagliati relativi alle restanti funzioni fondamentali della spesa pubblica. Tali dati sono comunque ricavabili da EUROSTAT, *Government expenditure by detailed (2nd level) COFOG function and type*, cit., ed OECD, *National Accounts – Volume IV – General government accounts – Expenditure by function (in millions of national currency)*, cit.

<sup>57</sup> Fanno parte della Divisione Affari economici, infatti, le spese statali necessarie a: affari generali economici, commerciali e del lavoro; agricoltura, silvicoltura, caccia e pesca; combustibili ed energia; attività estrattive, manifatturiere ed edilizie; trasporti; comunicazioni; distribuzione commerciale, conservazione e magazzinaggio; alberghi e pubblici esercizi, turismo.

<sup>58</sup> Nella protezione dell'ambiente rientrano in particolare il trattamento dei rifiuti e delle acque reflue, la riduzione dell'inquinamento, la protezione dei beni paesaggistici, la ricerca e lo sviluppo in materia. Tra le spese necessarie ad abitazioni ed assetto territoriale ricadono, oltre alle spese per lo sviluppo delle abitazioni e del territorio, anche le spese per l'approvvigionamento idrico e l'illuminazione stradale.

<sup>59</sup> Delle quali fanno parte anche le spese per i servizi radiotelevisivi e di editoria.

precedentemente osservato in ordine al costo dei diritti. Le posizioni giuridiche di vantaggio garantite ai consociati in un certo ordinamento richiedono, per essere effettive, un impegno dei pubblici poteri che si esplicita in un ampio complesso di interventi dello Stato nella società civile. Interventi che sono tutti costosi, in misura maggiore o minore.

Al riguardo, si deve rilevare che le condizioni minime di effettività di tutti i diritti – le tradizionali funzioni di *law and order* – hanno un costo che, seppur affatto indifferente, è in percentuale modesto rispetto ad altre componenti della spesa, ed in particolare alla spesa sociale <sup>(60)</sup>. In via di sintesi si può affermare, pur con un certo margine di approssimazione, che in Europa la spesa per ordine pubblico e sicurezza interna, per il sistema giudiziario e la difesa assorbe in media circa un decimo della spesa pubblica complessiva <sup>(61)</sup>. La percentuale diviene più significativa se si aggiunge la spesa per i servizi pubblici generali, ma rimane ben lontana dal *quantum* della spesa per le prestazioni sociali, capace di coprire da sola ben più della metà della spesa pubblica complessiva. Lo stesso può dirsi per gli ulteriori costi che lo Stato affronta per garantire i diritti fondamentali, e che non possono essere ricondotti né alle tradizionali funzioni di *law and order*, né propriamente inclusi tra le prestazioni sociali <sup>(62)</sup>: si tratta di spese economicamente significative, ma quantitativamente assai inferiori alla spesa sociale.

Se è vero, quindi, che tutti i diritti costituzionali costano, è pure vero che, attualmente, sono i diritti “sociali” ad avere l’impatto più

---

<sup>60</sup> La spesa sociale, se si utilizzano i parametri di classificazione COFOG, risulta dalla somma della Divisione Sanità e della Divisione protezione sociale.

<sup>61</sup> E lo stesso può dirsi, sostanzialmente, con riferimento ai paesi extraeuropei (salvo che per gli Stati Uniti, la cui spesa per la difesa negli ultimi anni è da sola superiore al 4% del Pil).

<sup>62</sup> Cui si è poco sopra accennato.

significativo sul bilancio pubblico <sup>(63)</sup>.

4. *Le pubbliche entrate all'inseguimento delle pubbliche spese: la pressione fiscale ed il suo andamento, il debito pubblico: quanto chiede lo Stato? Sintesi comparativa dei relativi dati economici.*

Con quali sistemi, attraverso quali strumenti lo Stato contemporaneo raccoglie le risorse economiche necessarie a finanziare i diritti?

Le attuali fonti di entrata più significative per lo Stato sono essenzialmente due: l'imposizione fiscale ed il pubblico indebitamento; entrambe sono necessarie al funzionamento della costosa organizzazione degli Stati contemporanei, ed entrambe consentono alle finanze pubbliche di raccogliere risorse economiche molto ingenti <sup>(64)</sup>.

<sup>63</sup> Si deve peraltro sempre tenere presente che, in base alla categorie economiche, la spesa sociale non include la spesa pubblica per l'istruzione. Includendo il diritto all'istruzione ed allo studio tra le prestazioni sociali rese dallo Stato, la percentuale della spesa "sociale" sulla spesa pubblica complessiva ne risulterebbe corrispondentemente aumentata – ed in modo significativo, considerata la consistenza media della spesa per l'istruzione –.

<sup>64</sup> L'imposizione fiscale ed il debito pubblico non sono le uniche fonti di entrata per le finanze pubbliche. Più precisamente, le entrate statali si possono così suddividere (in tal senso F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 214): entrate principali ricorrenti, composte dai tributi in senso stretto (imposte, tributi speciali e contributi sociali obbligatori) e dai corrispettivi pubblici e tasse (prezzi quasi privati, prezzi pubblici economici, prezzi politici, prezzi-imposta di monopolio, prezzi-tasse); entrate secondarie ricorrenti, costituite dalle emissioni di carta moneta e dal debito pubblico (nei limiti consentiti del rapporto tra debito e PIL e fra tasso di interesse e tasso di crescita del PIL – si veda il prossimo paragrafo –); entrate secondarie non ricorrenti, tra le quali ricadono il debito pubblico oltre i limiti consentiti, le privatizzazioni, le entrate in natura senza indennizzo o con parziale indennizzo, multe, pene pecuniarie, indennizzi per danni, trasferimenti provenienti da stati esteri e da privati.

La consistenza delle entrate tributarie e del debito pubblico è un dato economico di particolare rilievo, perché permette non solo di evidenziare *quanto* lo Stato chiede ai suoi cittadini, ma anche *in che modo e con quale efficienza* si procura le risorse indispensabili al suo funzionamento.

Il livello maggiore o minore di imposizione fiscale in un dato ordinamento giuridico viene solitamente espresso utilizzando il concetto di “pressione tributaria”. La pressione tributaria, dal punto di vista individuale, è data dal rapporto tra il complesso dei tributi gravanti su di un determinato soggetto ed il suo reddito. Con riferimento all'economia pubblica nel suo complesso, la pressione tributaria globale indica il rapporto tra l'insieme delle risorse raccolte attraverso l'imposizione fiscale in un dato paese, ed il suo prodotto interno lordo <sup>(65)</sup>.

La pressione fiscale – come si è già avuto modo di anticipare – nel

---

<sup>65</sup> Sulla nozione di pressione tributaria si vedano F. FORTE, *Scienza delle finanze*, cit., 221-222, e soprattutto A. PESENTI, *Scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1967, 147-154, il quale avverte come, nel confrontare i dati relativi alla pressione fiscale, sia necessario tenere in considerazione da un lato quanto lo Stato spende, dall'altro quale sia il livello di reddito *pro capite*. Sotto il primo profilo, osserva l'Autore, lo Stato “offre al contribuente una contropartita”; sotto il secondo, il reale “peso” fiscale cambia in base al *quantum* di ricchezza di ogni singolo individuo: “se il reddito pro capite di un paese è basso, è chiaro che i cittadini devono con questo basso reddito soddisfare in primo luogo i bisogni essenziali, spenderlo in consumi privati. I consumi cosiddetti pubblici, o per meglio dire quelli a cui provvede l'attività dello Stato, sono, in genere in tutti i paesi capitalistici, consumi di carattere superiore. (...) Se uno Stato imponesse l'assorbimento di una percentuale di reddito del 25 per cento, per esempio in un paese che ha un reddito pro capite di 100, peserebbe economicamente più fortemente di quanto peserebbe quello Stato che assorbisse la stessa quota del 25 per cento in un paese in cui il reddito pro capite fosse 500”. Dal che consegue “quanto sia difficile avere una chiara espressione del concetto di pressione fiscale e quanto sia difficile compiere confronti tra la pressione fiscale esistente in un paese e quella esistente in altri paesi” (*ibidem*, 148-149).

corso dell'evoluzione degli ordinamenti contemporanei è progressivamente cresciuta sino a raggiungere, nei paesi europei, valori prossimi alla metà del prodotto interno lordo. In circa vent'anni (dal 1975 al 1995) è aumentata mediamente in Europa di 7 punti percentuali, assestandosi su valori di poco superiori al 40% del Pil. Gli aumenti più significativi si sono avuti in Italia (quasi il 15% del Pil), Spagna (più del 13%) e Grecia (più del 12%) (<sup>66</sup>).

Negli ultimi dieci anni, la pressione tributaria complessiva in Europa, dopo essersi sostanzialmente stabilizzata, ha subito una certa inversione di tendenza: in quasi tutti i paesi europei, infatti, è iniziato un cammino di modesta – ed altalenante – riduzione. Si segnala, peraltro, la situazione dell'Italia, in cui la pressione fiscale complessiva è ritornata a livelli superiori al 42% nel 2006.

Anche nei paesi extraeuropei si è assistito, negli ultimi trent'anni, ad un incremento della pressione fiscale. Si tratta però di incrementi non generalizzati ed incostanti, ed assai più modesti di quelli verificatosi in Europa. Gli Stati Uniti, ad esempio, sono passati da una pressione del 25,6% del Pil nel 1975 ad un massimo di quasi il 30% nel 2000, per poi tornare al valore originario nel 2003. Nello stesso periodo in Svizzera la pressione fiscale è aumentata, seppure in modo altalenante, di poco più di due punti percentuali. In Canada la pressione tributaria, dopo aver raggiunto il 36,7% del Pil (negli anni 1997-98), ha iniziato un cammino piuttosto costante di discesa. Analogo l'andamento in Australia (pressione massima del 32,1% nel 2000, in diminuzione). Più significativo l'aumento in Giappone (circa 6 punti percentuali dal 1975 al 2001, ora in diminuzione).

E' evidente, in ogni caso, che in media la pressione fiscale nei paesi

---

<sup>66</sup> Spagna e Grecia, peraltro, erano caratterizzate da una pressione fiscale complessiva ben inferiore a quella italiana, ed alla media europea.

dell'Unione europea è superiore di più di dieci punti percentuali alla pressione dei paesi extraeuropei aderenti all'Oecd.

**11. Andamento della pressione fiscale in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel ventennio 1975-1995 (%Pil) <sup>(67)</sup>**

	1975	1980	1985	1990	1995
UE (15 paesi)	33,1	35,9	38,6	39,3	40,1
Germania	35,3	37,5	37,2	35,7	38,2
Grecia	21,8	24,2	28,6	29,3	32,4
Spagna	18,2	22,4	26,9	32,1	31,8
Francia	35,5	40,2	42,4	42,2	42,9
Italia	<b>26,1</b>	<b>30,4</b>	<b>34,4</b>	<b>38,9</b>	<b>41,2</b>
Olanda	41,3	43,6	42,8	42,9	41,9
Austria	36,7	39,0	40,9	39,6	41,1
Svezia	42,0	47,3	48,2	53,2	48,5
Regno Unito	35,3	35,2	37,7	36,5	35,1
Svizzera	27,4	28,5	26,1	26,0	27,8
Stati Uniti	25,6	26,4	25,6	27,3	27,9
Canada	31,9	30,9	32,5	35,9	35,6
Giappone	20,9	25,4	27,4	29,1	26,7
Australia	26,5	27,3	29,1	29,3	29,8

**12. Andamento della pressione fiscale in alcuni paesi europei nel periodo 1996-2006 (%Pil) <sup>(68)</sup>**

<sup>67</sup> Tabella elaborata su dati tratti da OECD, *Revenue Statistics 1965-2003*, 2004, 18, reperibile anche in formato elettronico presso il sito ufficiale [www.oecd.org](http://www.oecd.org), alla pagina [www.oecd.org/dataoecd/6/1/33826979.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/6/1/33826979.pdf), 1.

<sup>68</sup> Tabella elaborata su dati tratti da EUROPEAN COMMISSION, *General government data*, cit.

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>UE (27 paesi)</b>	-	-	-	-	40,6	39,9	39,3	39,3	39,1	39,5	40,1
<b>UE (15 paesi)</b>	40,6	40,9	40,9	41,3	41,2	40,3	39,6	39,6	39,5	39,9	40,5
<b>Germania</b>	41,9	41,1	41,3	42,1	42,3	40,4	39,9	40,0	39,1	39,1	39,6
<b>Grecia</b>	33,0	31,3	33,2	34,0	34,6	33,0	33,5	32,5	31,3	31,4	31,1
<b>Spagna</b>	33,1	33,2	33,0	33,6	33,9	33,5	33,9	33,9	34,5	35,6	36,5
<b>Francia</b>	-	-	44,6	45,4	44,1	43,8	43,1	42,9	43,2	43,8	44,2
<b>Italia</b>	-	-	<b>43,2</b>	<b>43,3</b>	<b>41,8</b>	<b>41,5</b>	<b>40,9</b>	<b>41,4</b>	<b>40,6</b>	<b>40,6</b>	<b>42,3</b>
<b>Olanda</b>	-	-	39,3	40,6	39,9	38,3	37,7	37,4	37,5	37,9	39,5
<b>Austria</b>	-	-	44,6	44,4	42,9	44,8	43,8	43,2	42,9	42,2	41,8
<b>Svezia</b>	51,0	51,5	52,3	52,6	52,7	50,8	49,0	49,6	50,0	50,8	50,2
<b>Regno Unito</b>	-	-	37,1	37,4	37,3	37,1	35,6	35,6	36,0	37,0	37,7

**13. Andamento della pressione fiscale in alcuni paesi extraeuropei (OECD) nel periodo 1996-2003 (%Pil) <sup>(69)</sup>**

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
<b>Svizzera</b>	28,3	27,9	28,9	29,1	30,5	30,1	30,1	29,5
<b>Stati Uniti</b>	28,3	28,7	29,3	29,4	29,9	28,8	26,3	25,6
<b>Canada</b>	35,9	36,7	36,7	36,4	35,6	34,9	34,0	33,8
<b>Giappone</b>	26,5	26,8	26,3	25,8	26,5	26,8	25,8	25,3
<b>Australia</b>	30,4	30,2	30,9	31,6	32,1	30,5	31,4	31,6

**14. Andamento della pressione fiscale media nei paesi aderenti all'OECD nel periodo 1996-2003 (%Pil) <sup>(70)</sup>**

<sup>69</sup> Tabella elaborata su dati tratti da OECD, *Revenue Statistics 1965-2004*, 2005, 68.

<sup>70</sup> Tabella elaborata su dati tratti da OECD, *Revenue Statistics 1965-2004*, 2005, 68.



	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
<b>OECD (America)</b>	27,0	27,6	27,5	27,7	28,0	27,5	26,1	26,1
<b>OECD (Pacífico)</b>	28,0	28,3	28,0	28,2	29,0	28,7	29,1	29,3
<b>OECD (Europa)</b>	39,0	38,9	39,1	39,5	39,7	39,3	39,0	38,9
<b>UE (19 paesi)</b>	40,6	40,3	40,1	40,4	40,4	39,9	39,6	39,4

L'incremento della pressione tributaria complessiva in Europa è dovuto principalmente al maggior gettito derivante dalle imposte sul reddito (ed in particolare dall'imposizione progressiva sulle persone fisiche), dall'introduzione dell'imposta del valore aggiunto e dall'aumento dei contributi sociali. Questi ultimi, in particolare, nel periodo 1970-1998 hanno contribuito all'aumento della pressione fiscale per 4,2 punti percentuali, a fronte di un incremento di gettito delle imposte dirette pari al 3,6 (<sup>71</sup>).

Attualmente, peraltro, le tre voci principali di entrata tributaria (imposte dirette, imposte indirette e contributi sociali), concorrono ciascuna circa per un terzo alla pressione fiscale complessiva europea. Il che non toglie che la composizione sia alquanto diversa da paese a paese: in alcuni è nettamente prevalente la percentuale dei contributi sociali (Germania, Francia, Olanda, Austria) in altri quella delle imposte dirette ed indirette (Italia, Svezia) (<sup>72</sup>).

---

<sup>71</sup> Sul punto si veda F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 204. L'aumento di gettito dell'imposta sul reddito, precisa in ogni caso l'Autore, "è stato in buona parte determinato dall'elevata inflazione che ha caratterizzato buona parte degli anni '70 e '80. Il gioco dell'inflazione e della progressività hanno prodotto il fenomeno del drenaggio fiscale (...) che ha quasi ovunque accresciuto in modo surrettizio il livello dell'imposizione sui redditi e il numero dei contribuenti" (*ibidem*, 205).

<sup>72</sup> Ad esempio, con riferimento all'anno 2004, la composizione percentuale della pressione fiscale complessiva in tali paesi è la seguente (tributi diretti, indiretti,

**15. Andamento della composizione media della pressione fiscale in Europa  
nel periodo 1996-2006 (%Pil) <sup>(73)</sup>**

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>UE (25 paesi)</b>											
<b>Tributi diretti</b>	-	-	13,4	13,7	13,4	13,1	13,2	13,2	13,3	13,4	13,6
<b>Tributi indiretti</b>	-	-	13,3	13,5	13,7	13,3	12,7	12,4	12,3	12,7	13,2
<b>Contributi sociali</b>	-	-	14,2	14,2	14,0	13,9	13,8	14,0	13,9	13,8	13,7
<b>UE (15 paesi)</b>											
<b>Tributi diretti</b>	12,7	12,9	13,4	13,7	13,4	13,1	13,2	13,2	13,3	13,4	13,6
<b>Tributi indiretti</b>	12,7	13,0	13,4	13,7	14,0	13,6	13,0	12,6	12,6	13,0	13,6
<b>Contributi sociali</b>	15,5	15,2	14,3	14,2	14,0	13,9	13,9	14,1	13,9	13,9	13,8

Per quanto riguarda i singoli tipi di imposta, va segnalata la particolare importanza del gettito dell'imposta sul reddito nei paesi europei era pari, nell'anno 2000, a circa l'11% del Pil (contro il 12,6% degli Stati Uniti ed il 5,6% del Giappone). Colpisce, in particolare, l'evoluzione dell'imposta sul reddito in Italia, passata da un gettito del 2,8% del Pil nel 1970 al 10,8 del 2000. Altrettanto significativa, quanto a gettito, è l'imposta sul valore aggiunto, che da sola produce più della metà delle entrate tributarie dovute alle imposte indirette <sup>(74)</sup>.

contributi sociali). Germania: 11,9/10,1/18,1; Francia: 13,9/8,8/14,6; Olanda: 12,6/10,6/15,2; Austria: 14,7/13,5/16,3; Italia: 14,4/13,7/12,9; Svezia 17,0/19,6/14,8 (fonte EUROPEAN COMMISSION, *General government data*, cit.).

<sup>73</sup> Tabella elaborata su dati tratti da EUROPEAN COMMISSION, *General government data*, cit. Per un confronto si veda anche EUROSTAT, *Taxes on production and imports; Current taxes on income, wealth, etc.; Social contributions*, reperibili presso il sito [pp.eurostat.cec.eu.int](http://pp.eurostat.cec.eu.int), nella sezione *Economy and finance/National accounts/Public finance*.

<sup>74</sup> Si vedano, in tal senso, i dati riportati da F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 205-207.

Con riferimento specifico all'imposizione sul reddito, si deve poi evidenziare un deciso aumento delle aliquote relative ai redditi di lavoro. Dal periodo 1965-1970 al periodo 1986-1991, “le aliquote effettive sui redditi di lavoro di 14 paesi industriali europei ed extraeuropei sono aumentate in media dal 22,4 al 34,1%. Gli aumenti sono stati molto più elevati nei dieci paesi europei considerati (dal 28,1 al 41,5%) che nei quattro paesi extraeuropei (dal 16,2 al 26%)”<sup>(75)</sup>.

L'aumento dell'onere fiscale cui è tenuto il contribuente è ben evidenziato dall'andamento e dall'attuale consistenza delle aliquote medie. Nel 2006, ad esempio, l'aliquota che gravava su un lavoratore il cui reddito corrispondesse alla media era quasi ovunque superiore al 24%, ed in alcuni paesi anche molto maggiore (42,7% in Germania, 36,1% in Olanda, 33% in Austria). Complessivamente inferiori le aliquote medie nei paesi extraeuropei: 24% circa in Canada, Stati Uniti ed Australia, 22% circa in Svizzera e poco più del 19% in Giappone.

Considerazioni analoghe possono essere svolte con riferimento alle aliquote massime. I dati relativi, seppur assai diversificati, evidenziano in media in Europa un più elevato “peso massimo” dei tributi: diversi sono i paesi europei che si caratterizzano per aliquote massime superiori al 50% (57,3% la Germania, 56,5% la Svezia, 52% l'Olanda<sup>(76)</sup>), laddove difficilmente i paesi extraeuropei arrivano al 48%.

---

<sup>75</sup> Così F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 208 (il computo include i contributi sociali). Al riguardo si vedano, più in particolare, le tavole sulle aliquote effettive sul reddito da lavoro ed i grafici che illustrano le aliquote medie e marginali nei principali paesi industriali in alcune fasce di reddito nel 1997 (*ibidem*, 208-209).

<sup>76</sup> Dei paesi non elencati nelle successive tabelle, vanno segnalate anche le elevate aliquote massima in Danimarca (63,0% nel 2006), Belgio (60,7%) e Finlandia (56,7%). Il “primo posto”, in tale ambito, spetta comunque all'Ungheria (73,3%).

**16. Andamento delle aliquote medie in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel periodo 2000-2004 (% Reddito lordo) <sup>(77)</sup>**

	2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006	
	100%	167%	100%	167%	100%	167%	100%	167%	100%	167%	100%	167%	100%	167%
<b>Reddito percepito/ media</b>														
<b>Germania</b>	42,0	48,6	40,7	47,5	41,0	47,8	41,8	48,8	43,5	48,3	42,5	46,2	42,7	46,3
<b>Grecia</b>	18,1	23,9	17,7	23,7	16,3	23,2	16,0	23,4	16,6	24,4	23,7	32,3	24,7	33,3
<b>Spagna</b>	18,5	23,5	18,9	23,9	19,3	24,2	18,6	23,7	19,0	24,1	20,2	25,0	24,7	33,3
<b>Francia</b>	26,8	30,5	27,0	30,7	26,8	30,8	26,8	30,5	26,7	30,2	29,1	33,3	29,0	33,2
<b>Italia</b>	<b>28,5</b>	<b>33,9</b>	<b>27,8</b>	<b>33,0</b>	<b>28,3</b>	<b>33,5</b>	<b>27,4</b>	<b>33,9</b>	<b>27,8</b>	<b>34,2</b>	<b>27,3</b>	<b>33,4</b>	<b>27,6</b>	<b>33,7</b>
<b>Olanda</b>	36,2	39,4	32,9	34,8	28,6	35,0	29,0	35,3	34,4	35,5	32,5	38,3	36,1	40,7
<b>Austria</b>	27,9	34,4	28,3	35,1	28,6	35,4	28,9	35,7	28,8	35,9	32,7	37,4	33,0	37,7
<b>Svezia</b>	32,9	39,1	31,7	37,6	30,4	36,0	30,7	36,5	31,0	36,8	31,3	40,0	31,1	40,0
<b>Regno Unito</b>	23,6	26,1	23,1	26,2	23,2	26,1	24,2	27,0	24,4	26,9	26,6	30,2	26,8	30,4
<b>Norvegia</b>	29,2	37,0	28,8	36,7	28,8	36,3	28,7	36,0	28,7	36,0	29,0	36,5	29,0	35,3
<b>Svizzera</b>	21,3	26,2	21,4	26,2	21,4	26,2	21,0	25,7	20,9	25,6	21,8	24,5	21,9	26,9
<b>Stati Uniti</b>	25,5	31,7	24,4	30,6	24,3	30,3	24,1	29,6	24,2	29,8	23,3	28,2	23,4	28,4
<b>Canada</b>	27,1	31,4	25,5	28,6	24,4	27,5	24,6	27,6	24,7	27,6	23,9	27,3	24,2	27,4
<b>Giappone</b>	16,2	19,6	16,2	19,6	19,3	22,1	17,5	20,5	17,4	20,5	18,5	21,9	19,5	23,2
<b>Australia</b>	22,8	30,3	23,3	31,4	24,0	32,9	24,0	33,0	24,3	32,4	24,0	31,7	23,7	30,4

**17. Andamento delle aliquote individuali massime in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel periodo 2000-2006 (% Reddito lordo) <sup>(78)</sup>**

<sup>77</sup> La tabella mostra le aliquote fiscali cui è soggetto un individuo percettore di reddito pari alla media (100%) e di reddito superiore di due terzi alla media (167%). I dati tengono conto delle imposte sul reddito di carattere centrale e locale, e dei contributi sociali. I dati sono tratti da OECD, *Tax Database, Table I.2, Average personal income tax and social security contribution rates on gross labour income*, reperibile presso il sito ufficiale [www.oecd.org](http://www.oecd.org), nella sezione *Statistics/Public Sector, Taxation and Market Regulation/Taxation*.

<sup>78</sup> La tabella mostra le aliquote marginali massime onnicomprensive (imposta sul reddito + contributi sociali + eventuali deduzioni di questi ultimi) (PMx),

	2000		2001		2002		2003		2004		2005		2006	
	P.Mx	ALMx	P.Mx	ALMx	P.Mx/	ALMx	P.Mx	ALMx	P.Mx	ALMx	P.Mx	ALMx	P.Mx	ALMx
<b>Germania</b>	53,8	53,8	51,2	51,2	51,2	51,2	64,2	51,2	60,5	47,5	57,3	45,2	57,3	45,4
<b>Grecia</b>	45,0	45,0	51,6	42,5	49,5	40,0	49,6	40,0	49,6	40,0	49,6	40,0	49,6	40,0
<b>Spagna</b>	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0
<b>Francia</b>	48,1	61,3	49,1	53,5	49,8	60,4	48,1	57,2	47,2	55,7	48,6	55,9	48,6	55,9
<b>Italia</b>	<b>51,4</b>	<b>46,4</b>	<b>45,9</b>	<b>45,9</b>	<b>51,6</b>	<b>46,1</b>	<b>51,6</b>	<b>46,1</b>	<b>51,6</b>	<b>46,1</b>	<b>44,1</b>	<b>44,1</b>	<b>44,1</b>	<b>44,1</b>
<b>Olanda</b>	60,0	60,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0
<b>Austria</b>	50,0	50,0	42,7	50,0	42,9	50,0	42,9	50,0	42,9	50,0	42,7	50,0	42,7	50,0
<b>Svezia</b>	55,4	55,4	55,5	55,5	55,5	55,5	56,2	56,2	56,5	56,5	56,6	56,6	56,6	56,6
<b>R. Unito</b>	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	41,0	40,0	41,0	40,0	41,0	40,0	41,0	40,0
<b>Norvegia</b>	55,3	47,5	55,3	47,5	55,3	47,5	55,3	47,5	55,3	47,5	51,3	43,5	47,8	40,0
<b>Svizzera</b>	49,4	43,8	49,5	43,2	45,0	13,2	47,9	42,1	47,9	42,1	47,9	42,1	47,9	42,1
<b>Stati Uniti</b>	48,1	46,5	47,4	46,1	46,7	45,4	42,9	41,6	42,9	41,6	42,7	41,4	42,7	41,4
<b>Canada</b>	44,7	44,7	43,2	43,2	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4	46,4
<b>Giappone</b>	49,5	50,0	49,5	50,0	47,9	50,0	47,9	50,0	47,8	50,0	47,9	50,0	47,9	50,0
<b>Australia</b>	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	47,0	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5	48,5

L'andamento crescente della pressione tributaria che ha contraddistinto l'evoluzione degli Stati contemporanei è stato, in ogni caso, accompagnato da un notevole aumento del debito pubblico.

Tale incremento dimostra quanto ingenti siano le richieste finanziarie degli Stati liberaldemocratici; tanto ingenti che per sostenerle non è bastato ricorrere ad un notevole innalzamento della pressione

---

confrontata con le aliquote legali massime (ALMx), date dalla somma delle aliquote applicate su base nazionale e locale. I dati sono tratti da OECD, *Tax Database, Table I.4, Top marginal personal income tax rates for employee*, reperibile presso il sito ufficiale [www.oecd.org](http://www.oecd.org), nella sezione *Statistics/Public Sector, Taxation and Market Regulation/Taxation*.

fiscale (complessiva ed individuale): il disavanzo creato dallo squilibrio tra spese ed entrate pubbliche è stato finanziato in modo crescente attraverso l'emissione di titoli di Stato <sup>(79)</sup>.

Il ricorso al debito evidenzia una sostanziale “rinuncia al potere di coazione di cui dispone il settore pubblico per il suo finanziamento: la sottoscrizione del debito è infatti libera”; si tratta, in ogni caso, di una forma di finanziamento che comporta, “perlomeno nell'immediato, costi politici più bassi rispetto alle imposte. Indipendentemente dalla situazione dell'economia, vi è quindi maggior ricorso ad esso da parte di governi deboli o che ritengono di non poter sopportare l'impopolarità di aumento della pressione fiscale” <sup>(80)</sup>.

La percentuale del debito pubblico sul Pil è, in Europa, quasi raddoppiata negli ultimi trent'anni del secolo scorso: dal 1970 al 1995 Italia, Francia e Germania hanno addirittura triplicato il loro debito; con la differenza, assolutamente significativa, che il debito italiano era già piuttosto consistente nel 1970: il che ha portato il debito italiano ad un valore costantemente superiore al 120% negli anni 1994-1996 <sup>(81)</sup>. Dimensione debitoria paragonabile solo a quella esistente in Grecia, a fronte di una media europea che si aggira attorno al 62% (decisamente inferiore il debito pubblico nel Regno Unito, in Norvegia ed in Spagna).

---

<sup>79</sup> Come ricorda I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 10, “ci si indebita quando si spende di più di quello che si incassa: il ricorso al debito è dunque, per ogni persona, il segno di un disavanzo del bilancio. Le cose stanno in questo modo anche per lo Stato: non si può parlare di debito pubblico se non c'è un disavanzo nel bilancio pubblico. Il debito pubblico altro non è, infatti, che il modo in cui lo Stato, o più in generale l'insieme delle amministrazioni pubbliche, finanzia un disavanzo nel suo bilancio”.

<sup>80</sup> Così introduce il tema del debito G. BROSIO, *Economia e finanza pubblica*, cit., 639.

<sup>81</sup> Colpisce particolarmente l' “impennata” del debito italiano nel ventennio 1970-1990: un incremento di sessanta punti percentuali!

Tra i paesi industriali non europei, va segnalato l'elevatissimo debito pubblico giapponese (164% del Pil nel 2004); il debito pubblico negli Stati Uniti è invece sostanzialmente allineato alla media europea. In progressivo avvicinamento alla media europea è anche il debito pubblico in Canada, diminuito del 30% in otto anni (nel 1996 ammontava ancora al 100% del Pil).

**18. Andamento del rapporto debito pubblico/Pil in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel periodo 1970-1995** <sup>(82)</sup>

	1970	1980	1990	1993	1995
<b>UE di cui:</b>	38,9	38,5	55,3	66,1	69,6
<b>Italia</b>	<b>38,0</b>	<b>58,1</b>	<b>98,0</b>	<b>119,3</b>	<b>123,2</b>
<b>Francia</b>	n.d.	20,1	35,4	45,6	51,9
<b>Germania</b>	18,6	31,7	43,8	48,2	56,9
<b>Regno Unito</b>	80,0	54,3	35,3	48,5	52,0
<b>Stati Uniti</b>	52,1	-	55,4	63,9	60,8
<b>Giappone</b>	-	-	68,9	69,3	83,1

**19. Andamento del rapporto debito pubblico/Pil in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel periodo 1996-2006 (%Pil)** <sup>(83)</sup>

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>EU (25 paesi)</b>	-	-	67,5	66,7	62,9	62,0	60,4	62	62,4	63,1	61,9
<b>EU (15 paesi)</b>	72,6	71,0	68,9	67,9	64,1	63,1	61,5	63	63,3	64,2	63
<b>Germania</b>	59,8	61,0	60,9	61,2	60,2	59,6	60,3	63,8	65,6	67,8	67,5
<b>Grecia</b>	111,3	108,2	105,8	105,2	114,0	114,4	110,7	97,9	98,6	98	95,3

<sup>82</sup> Si riproduce la tavola pubblicata da F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 166.

<sup>83</sup> Tabella elaborata su dati EUROSTAT, *General government debt*, reperibile presso il sito [epp.eurostat.cec.eu.int](http://epp.eurostat.cec.eu.int), nella sezione *Economy and finance/National accounts/Public finance*.

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Spagna</b>	68,1	66,6	64,6	63,1	61,1	56,3	52,5	48,7	46,2	43	39,7
<b>Francia</b>	57,1	59,3	59,5	58,5	56,8	56,8	58,2	62,9	64,9	66,7	64,2
<b>Italia</b>	<b>123,1</b>	<b>120,5</b>	<b>116,7</b>	<b>115,5</b>	<b>111,2</b>	<b>110,9</b>	<b>105,6</b>	<b>104,3</b>	<b>103,8</b>	<b>106,2</b>	<b>106,8</b>
<b>Olanda</b>	75,2	69,9	66,8	63,1	55,9	51,5	50,5	52	52,4	52,3	47,9
<b>Austria</b>	67,6	63,8	64,2	66,5	67,0	67,0	65,8	64,6	63,8	63,4	61,7
<b>Svezia</b>	73,5	70,6	68,1	62,7	52,8	54,3	52	53,5	52,4	52,2	47
<b>Regno Unito</b>	52,3	50,8	47,7	45,1	42,0	38,7	37,5	38,7	40,4	42,1	43,2
<b>Norvegia</b>	-	27,5	26,2	27,0	24,1	29,2	36,1	44,9	46,5	-	-
<b>Svizzera</b>	23,0	24,5	27,0	24,7	25,3	25,0	25,7	-	-	-	-
<b>Stati Uniti</b>	73,4	70,9	67,7	64,1	58,2	57,9	60,2	62,5	63,4	-	-
<b>Canada</b>	100,3	96,2	93,9	89,5	81,9	81,0	77,9	73,4	70,7	-	-
<b>Giappone</b>	93,9	100,3	112,2	125,7	134,1	142,3	149,5	157,6	164	-	-

Il debito pubblico, in quanto prestito oneroso in favore dello Stato, è una fonte di entrata “particolare”: da un lato, porta con sé un'inevitabile spesa aggiuntiva, necessaria al pagamento dei relativi interessi <sup>(84)</sup>; dall'altro è composto di risorse economiche che, seppur disponibili ed utilizzabili dallo Stato per le sue finalità, devono essere – prima o poi – restituite ai creditori. E' evidente che il debito pubblico non costituisce, di per sé solo considerato, un reale incremento di ricchezza dello Stato: uno Stato con un debito elevato non è uno Stato molto ricco, ma uno Stato che dispone di grandi risorse altrui, e che, di conseguenza, è soggetto ad un altrettanto rilevante obbligo <sup>(85)</sup>.

---

<sup>84</sup> Interessi che non possono essere ridotti oltre un certo limite: se così fosse, i risparmiatori non avrebbero convenienza alcuna ad investire nei titoli di Stato, e cercherebbero impieghi più redditizi per le proprie sostanze.

<sup>85</sup> Sosteneva D. RICARDO, *Sui principi dell'economia politica e della tassazione* (estratto), in AA. VV., *Il debito pubblico*, cit., 71, che quando viene emesso debito



Un grande debito pubblico non può quindi esistere senza un aumento effettivo e costante delle risorse economiche pubbliche, ottenibile principalmente attraverso il prelievo tributario. La capacità dello Stato di mantenere ed incrementare la consistenza delle finanze pubbliche è fondamentale per sostenere l'emissione di debito. Infatti, senza un incremento reale di ricchezza, lo Stato non potrebbe disporre delle risorse sufficienti a soddisfare le proprie obbligazioni; inoltre, l'effettiva capacità di reperire risorse attraverso l'imposizione è la garanzia su cui si fonda l'affidamento di chi investe nei titoli di Stato: “se i cittadini non avessero fiducia nella solvibilità dello Stato non gli presterebbero mai i propri risparmi” <sup>(86)</sup>.

Il fatto che l'elevata spesa pubblica degli Stati contemporanei sia resa possibile anche dal massiccio ricorso all'indebitamento pubblico, non deve quindi far dimenticare che il cardine principale attorno a cui ruota la finanza statale continua ad essere rappresentato dal prelievo tributario: “il debito pubblico di una nazione altro non è che la somma delle imposte il cui pagamento è stato differito nel tempo” <sup>(87)</sup>.

---

pubblico “sia che si paghi, sia che non si paghi l'interesse, il paese non diventa né più ricco né più povero”, perché la somma “che ogni anno viene prelevata con le imposte allo scopo di pagare l'interesse” viene “semplice trasferito da coloro che lo pagano a coloro che lo ricevono, dai contribuenti che pagano l'imposta ai creditori dello Stato”.

<sup>86</sup> I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 25. Per questa ragione, l'eccessiva crescita del debito pubblico, accompagnata dalla difficoltà di reperire risorse tramite l'imposizione fiscale, è un sintomo “pericoloso” di inefficienza nella gestione della finanza pubblica. Sui limiti europei al debito ed al disavanzo pubblico si veda il successivo paragrafo 6.

<sup>87</sup> Così A. MONORCHIO, *La finanza pubblica nella prospettiva di Maastricht*, in *Dir. Econ.*, 1992, 605. La sintesi appare efficace, a prescindere dalla soluzione che si ritiene opportuno dare ai “classici” problemi, ampiamente dibattuti nella letteratura economica, circa l'onere del debito pubblico e gli effetti intergenerazionali del ricorso all'indebitamento. Osserva H. S. ROSEN, *Public Finance*, cit., 274, che “è necessario avere chiaro che *qualsiasi* aumento della spesa pubblica alla fine deve

Tra il livello della spesa pubblica ed il grado di pressione tributaria esiste, evidentemente, una relazione di causa-effetto. Il problema è che tale relazione pare poter anche essere rovesciata <sup>(88)</sup>. Se è vero, cioè, che l'aumento delle uscite patrimoniali dello Stato ha determinato la necessità di incrementare le entrate, è anche vero che la disponibilità di rilevanti entrate ha portato – e conduce quasi inevitabilmente – ad un ulteriore innalzamento della spesa. Questa relazione biunivoca di causa-effetto tra spese ed entrate sembra imputabile a due criteri fondamentali di gestione della finanza pubblica da parte del potere politico, che si completano a vicenda.

Il primo è quello in base al quale, a fronte di un certo livello di spesa e di uno squilibrio tra entrate e spese, risulta preferibile (perché più semplice) incrementare le entrate anziché ridurre la spesa <sup>(89)</sup>; il secondo è quello che porta ad utilizzare sempre tutte le entrate disponibili per incrementare la spesa, anziché per colmare l'eventuale disavanzo, o per restituire ai contribuenti parte di quanto hanno versato.

---

essere finanziato da un aumento di imposte. La scelta tra il finanziamento mediante imposizione fiscale o indebitamento riguarda unicamente la collocazione temporale delle imposte: se il finanziamento avviene tramite imposte viene effettuato un pagamento consistente nel momento in cui si effettua la spesa, mentre con l'indebitamento vengono effettuati molti piccoli pagamenti nel corso del tempo per finanziare l'interesse dovuto sul debito. Alla fine però i valori attuali delle due forme di prelievo devono essere gli stessi in entrambi i casi”. Il finanziamento della spesa tramite indebitamento, può essere dunque preferibile – perché più efficiente – solo se i suoi oneri aggiuntivi (interessi sul debito) vengono compensati da una maggiore produttività del sistema economico (favorita da incrementi della pressione fiscale modesti e ritardati nel tempo) e, in definitiva, da una futura più consistente percezione di risorse.

Per un approfondimento di tali tematiche si rinvia anche ad AA. VV., *Il debito pubblico*, cit., *passim*.

<sup>88</sup> In tal senso F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 203-204.

<sup>89</sup> Più semplice perché l'aumento delle entrate per lo Stato è ottenibile “semplicemente” chiedendo ai contribuenti.

Entrambe le tendenze, entrambi i criteri, paiono fondarsi sulla naturale propensione dei pubblici poteri, nell'ambito delle odierne democrazie “sociali”, ad acquisire e mantenere consenso e legittimazione attraverso l'erogazione di interventi pubblici. Lo Stato è “provvidenza” non solo perché è consapevole che i diritti dei consociati dipendono dalla sua azione nella società civile: pretende di essere la via preferenziale, se non esclusiva, per la completa garanzia e la più ampia effettività dei diritti di tutti i consociati. Di conseguenza, si sente autorizzato a spendere.

Per questa ragione, anche se la relazione causa-effetto tra spese ed entrate può essere rovesciata, non sembra azzardato affermare che tale spirale è stata messa in moto da un aumento della spesa, a sua volta rispondente ad una diversa concezione del ruolo dello Stato nella società contemporanea.

In ogni caso, certo è che “livelli elevati di spesa sono ottenibili soltanto con un grado elevato di pressione fiscale” (<sup>90</sup>): i dati relativi all'andamento crescente della spesa pubblica e della pressione fiscale, complessivamente considerati, offrono indicazioni inequivoche in tal senso.

5. *Osservazioni riassuntive sulla situazione attuale dell'economia pubblica italiana: disavanzo e debito pubblico, pressione fiscale.*

L'evoluzione dell'economia pubblica italiana, pur caratterizzata da alcune peculiarità, non si discosta dalla generale tendenza sin qui evidenziata: il progressivo ampliamento dei compiti dello Stato

<sup>90</sup> G. BROSIO, C. MARCHESE, *Il potere di spendere. Economia e storia della spesa pubblica dall'Unificazione ad oggi*, cit., 41.

“sociale” ha portato ad un aumento della spesa pubblica, del debito pubblico e della pressione tributaria globale ed individuale <sup>(91)</sup>.

L'aumento più vistoso della spesa pubblica si concentrò soprattutto nel periodo successivo alla seconda guerra mondiale: tra il 1948 ed il 1980, “la crescita media annua della spesa in termini reali è stata di oltre l'8 per cento” <sup>(92)</sup>. Va in ogni caso sottolineato che, a determinare un avanzamento della spesa pubblica italiana rispetto a quella europea, è stato soprattutto l'aumento della spesa per gli interessi sul debito, più che un aumento della spesa sociale in sé e per sé considerata (la quale, invece, si è sempre mantenuta leggermente al di sotto della media europea): l'Italia, cioè, ha speso per i diritti sociali circa quanto hanno speso le altre nazioni europee, ma lo ha fatto ricorrendo maggiormente al debito pubblico. Ha dimostrato, in altre parole, una maggiore incapacità di reperire risorse con l'imposizione fiscale <sup>(93)</sup>.

---

<sup>91</sup> Si tralasciano in questa sede, per ragioni di semplicità, le considerazioni relative all'andamento dell'inflazione ed alla politica monetaria, che grande parte hanno avuto nell'evoluzione della politica economica italiana. Sul rapporto tra andamento della spesa, della pressione fiscale, del debito e dell'inflazione in Italia si veda la chiara sintesi di I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 68-123.

<sup>92</sup> Così G. BROSIO, C. MARCHESE, *Il potere di spendere. Economia e storia della spesa pubblica dall'Unificazione ad oggi*, cit., 69, alla cui trattazione si rinvia (50-75 e 121-150) per una analisi storica della composizione e dell'andamento della spesa pubblica in Italia. Sull'evoluzione del bilancio pubblico italiano nella seconda metà del secolo scorso si veda anche G. MORCALDO, *La finanza pubblica in Italia*, cit., 23-63.

<sup>93</sup> Su questi aspetti, sui quali si tornerà comunque nel corso dei prossimi paragrafi, si veda G. BROSIO, C. MARCHESE, *Il potere di spendere. Economia e storia della spesa pubblica dall'Unificazione ad oggi*, cit., 109-113), secondo i quali “il nostro paese ha cercato di mantenere un ritmo di incremento della spesa simile a quello delle altre nazioni europee, senza però mostrare uguale capacità (o propensione) di finanziarla con le imposte. Di qui l'avvitamento nella spirale del debito – aggravata dall'andamento dei tassi di interesse – che fa crescere le componenti puramente finanziarie della spesa pubblica” (112-113). In argomento si leggano anche le considerazioni di G. MORCALDO, *La finanza pubblica in Italia*, cit., 58-63, il quale

L'eccessivo ricorso al debito pubblico come mezzo di finanziamento della spesa è preoccupante e denota “un'incapacità crescente del sistema politico di intervenire sulla distribuzione in modo chiaro ed efficiente. Il ricorso al debito, non solo aggrava la gestione della finanza pubblica, ma aumenta gli elementi di illusione circa l'azione redistributiva operata dal settore pubblico e accresce l'incertezza sulla redistribuzione futura, quando il ricorso al debito dovrà senza più dilazioni essere sostituito con prelievi effettivi”<sup>(94)</sup>.

A partire dagli anni Novanta del secolo scorso, peraltro, si è registrata in Italia una certa inversione di tendenza: la spesa pubblica è diminuita di sette punti percentuali (passando dal 54,6% del Pil nel 1994 al 47,4% nel 2004<sup>(95)</sup>); il debito pubblico si è ridotto quasi del 20% (dal 123,1% del Pil nel 1996 al 103,8% nel 2004<sup>(96)</sup>) e la spesa per gli interessi sul debito si è più che dimezzata (ancora nel 1995, era pari all'11,5% del Pil: nel 2006 è scesa al 4,6%<sup>(97)</sup>); anche la pressione fiscale complessiva, dopo aver raggiunto il suo massimo nel 1997, ha iniziato un lenta – anche se incostante – discesa (dal 44,5% del Pil nel 1997 al 40,6% nel 2005).

#### **20. Andamento e composizione della pressione fiscale complessiva in Italia nel periodo 1996-2006 (% Pil)**<sup>(98)</sup>

osserva come in Italia l'aumento delle entrate “sia intervenuto con notevole ritardo rispetto alla fase di lievitazione della spesa”, mentre negli altri paesi europei “all'innalzamento dell'incidenza di quest'ultima sul prodotto interno è corrisposto un inasprimento della pressione fiscale più rapido” (*ibidem*, 59).

<sup>94</sup> G. BROSIO, C. MARCHESE, *Il potere di spendere. Economia e storia della spesa pubblica dall'Unificazione ad oggi*, cit., 109.

<sup>95</sup> Si veda la precedente tabella n. 2 (fonte EUROSTAT).

<sup>96</sup> Si veda la precedente tabella n. 19 (fonte EUROSTAT).

<sup>97</sup> Si veda la precedente tabella n. 6 (fonte EUROPEAN COMMISSION).

<sup>98</sup> Tabella elaborata su dati tratti da MINISTERO DELL'ECONOMIA E

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Imp. Dirette</b>	15,3	16,0	14,3	14,9	14,5	14,5	14,7	13,4	13,3	13,4	14,5
<b>Imp. indirette</b>	11,8	12,4	15,3	15,2	15,1	15,0	14,2	14	14,1	14,2	14,8
<b>Imp. c/capitale</b>	0,3	0,7	0,4	0,1	0,1	0,1	0,2	1,3	0,6	0,1	-
<b>Pr. tributaria</b>	27,4	29,2	30,1	30,2	29,7	29,6	29,1	28,7	28	27,7	29,3
<b>Pr. contributiva</b>	15,0	15,3	12,8	12,8	12,7	12,6	12,8	12,6	12,7	12,9	13
<b>Pr. Totale</b>	<b>42,5</b>	<b>44,5</b>	<b>42,9</b>	<b>43,0</b>	<b>42,4</b>	<b>42,2</b>	<b>41,9</b>	<b>41,4</b>	<b>40,6</b>	<b>40,6</b>	<b>42,3</b>

Questa tendenza, che ha caratterizzato l'andamento dell'economia pubblica italiana negli ultimi anni, non consente tuttavia di considerare del tutto rassicurante la situazione attuale.

I valori in questione, innanzitutto, seppure ridotti rispetto al passato, sono ancora tutti superiori alla media europea (il che è particolarmente evidente per il debito pubblico). Inoltre, e soprattutto, non si può mancare di rilevare che negli ultimi anni si è registrato un nuovo innalzamento sia del debito pubblico che del deficit.

Il debito pubblico, dopo aver raggiunto il minimo nel 2004 (103,8%) è risalito sino al 106,8% nel 2006. Il disavanzo pubblico italiano, che era stato quasi riassorbito nel 2000 (ammontava all'11,8% del Pil nel 1990 <sup>(99)</sup>), si è poi nuovamente innalzato, fino a raggiungere il 4,4% del Pil nel 2006 <sup>(100)</sup>. E' doveroso, al riguardo, ricordare che

---

DELLE FINANZE, *Relazione generale sulla situazione economica del paese*, - 2000, vol. I, 86, ID., *Relazione generale sulla situazione economica del paese*, - 2004, vol. I, 77, ID., *Relazione generale sulla situazione economica del paese*, - 2006, vol. I, 76, reperibili presso il sito ufficiale del Ministero delle Finanze ([www.mef.gov.it](http://www.mef.gov.it)), nella sezione Documenti di Finanza Pubblica. La tabella mette insieme i dati esposti nelle diverse Relazioni succedutesi nel tempo: va messa in conto, dunque, una possibile non perfetta coincidenza dei criteri di anno in anno utilizzati.

<sup>99</sup> Fonte EUROPEAN COMMISSION, *General government data*, cit.

<sup>100</sup> Innalzamento verificatosi, peraltro, nel corso del 2001.

analogo processo si è verificato nella maggior parte dei paesi europei: la media europea è passata da un minimo avanzo nel 2000 ad un disavanzo del 2,8% nel 2004 (in riduzione, peraltro, nel 2006), e quasi tutti i paesi hanno visto aumentare il proprio passivo <sup>(101)</sup> o diminuire il proprio attivo <sup>(102)</sup>.

Tuttavia, il fatto che le difficoltà di bilancio siano condivise a livello europeo, se pure può essere di parziale conforto e giustificazione (anche se, in Europa, alcuni paesi hanno saputo fare decisamente meglio <sup>(103)</sup>), non muta i termini della questione: l'economia pubblica italiana si trova in una condizione senz'altro migliore di dieci anni fa, ma che non per questo può dirsi del particolarmente “rosea”.

**21. Andamento dell'avanzo (+) e del disavanzo (-) pubblico in alcuni paesi europei ed extraeuropei nel periodo 1996-2006 (%Pil) <sup>(104)</sup>**

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
EU (25 paesi)	-	-	-1,7	-0,8	0,4	-1,3	-2,3	-3,1	-2,8	-2,5	-1,6
EU (15 paesi)	-4,1	-2,5	-1,7	-0,8	0,5	-1,1	-2,2	-3	-2,7	-2,4	-1,5

<sup>101</sup> Nello stesso periodo, la Germania è passata da un avanzo del 1,3% nel 2000 ad un disavanzo del 3,4% nel 2005; la Francia ha aumentato il proprio disavanzo dal 1,5% del 2001 al 3,6% del 2004 (sceso al 2,5% nel 2006); l'Olanda è passata da un avanzo del 2% ad un avanzo dello 0,6% del 2006 (disavanzo del 3,1% nel 2003); il Regno Unito, addirittura, ha visto peggiorare il proprio bilancio da un avanzo del 1,7% nel 2000 ad un disavanzo del 2,7% nel 2006.

<sup>102</sup> In Norvegia l'avanzo è diminuito dal 14,4% del 2000 al 11,5% del 2004; in Svezia dal 5% del 2000 allo 0,8% del 2004 (risalito in seguito).

<sup>103</sup> Ad esempio, il bilancio del Belgio è sostanzialmente in pareggio dal 2000 (con l'unica eccezione costituita dall'anno 2005); l'avanzo in Danimarca è aumentato dall' 1,7% del 2000 al 4,6 del 2006; nello stesso periodo la Spagna è passata da un disavanzo dello 0,9%, ad un avanzo dell'1,8%.

<sup>104</sup> Tabella elaborata su dati EUROSTAT, *Public Balance*, reperibile presso il sito [epp.eurostat.cec.eu.int](http://epp.eurostat.cec.eu.int), nella sezione *Economy and finance/National accounts/Public finance*.

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>Germania</b>	-3,3	-2,6	-2,2	-1,5	1,3	-2,8	-3,7	-4	-3,8	-3,4	-1,6
<b>Grecia</b>	-6,7	-6	-4,2	-3,3	-4	-4,9	-5,2	-5,6	-7,3	-5,1	-2,5
<b>Spagna</b>	-4,7	-3,3	-3,1	-1,3	-0,9	-0,5	-0,3	-0,2	-0,3	1	1,8
<b>Francia</b>	-4	-3,0	-2,6	-1,7	-1,5	-1,5	-3,2	-4,1	-3,6	-2,9	-2,5
<b>Italia</b>	-7	-2,7	-2,8	-1,7	-0,8	-3,1	-2,9	-3,5	-3,5	-4,2	-4,4
<b>Olanda</b>	-1,8	-1,3	-0,9	0,4	2	-0,2	-2,0	-3,1	-1,7	-0,3	0,6
<b>Austria</b>	-3,8	-1,7	-2,3	-2,2	-1,5	0	-0,5	-1,6	-1,2	-1,6	-1,4
<b>Svezia</b>	-2,7	-0,9	1,8	2,5	5	2,5	-0,2	-0,9	0,8	2,4	2,5
<b>Regno Unito</b>	-4,1	-2,1	0,1	1,2	1,7	1	-1,7	-3,3	-3,4	-3,3	-2,7
<b>Norvegia</b>	6,5	7,8	3,5	5,8	14,4	13,6	9,1	7,7	11,5	-	-
<b>Svizzera</b>	-1,5	-1,5	0,0	-0,8	0,9	-0,3	-0,8	-	-	-	-
<b>Stati Uniti</b>	-2,2	-0,8	0,4	0,9	1,6	-0,4	-3,8	-4,6	-4,4	-	-
<b>Canada</b>	-2,8	0,2	0,1	1,6	2,9	1,1	0,3	0,6	1,1	-	-
<b>Giappone</b>	-5,1	-3,8	-5,5	-7,2	-7,5	-6,1	-7,9	-7,7	-6,5	-	-

Il problema, in ogni caso, non sembra rappresentato dal *deficit* in sé e per sé considerato, ma dal congiunto operare di un insieme di componenti. La situazione italiana è paragonabile solo a quella della Grecia, caratterizzata da un debito pubblico elevato ed una spesa per interessi simile a quella italiana, un disavanzo ed una spesa pubblica maggiore, ma anche da una pressione tributaria complessiva inferiore. La Francia, che ha pressione fiscale e spesa pubblica superiore all'Italia (e disavanzo simile) è gravata da un debito pubblico notevolmente inferiore. Lo stesso può dirsi per la Germania (che peraltro ha una spesa pubblica ed una pressione fiscale inferiori all'Italia).

Al di fuori dell'Europa, solo il Giappone ha un debito pubblico più elevato in presenza di altrettanto elevato *deficit*, ma si tratta di un paese



in cui la pressione fiscale è notevolmente più ridotta di quella italiana. Il Canada, che nel 1996 aveva un debito pubblico superiore al 100%, ha saputo diminuirlo in modo consistente mantenendo un grado di pressione tributaria ragionevole (pur in presenza di una spesa pubblica superiore al 40% del Pil) <sup>(105)</sup>.

La situazione attuale dell'economia pubblica italiana dipende indubbiamente in larga parte dalla politica economica condotta nell'ultima parte del secolo scorso: a partire dagli anni settanta, maggioranza e opposizione si trovarono “sempre più frequentemente unite in Parlamento nella votazione delle leggi di spesa. In questo modo, di fatto, la spesa pubblica diventava uno strumento di una più generale politica del consenso” <sup>(106)</sup>, facilmente finanziata attraverso il ricorso all'indebitamento, comodo espediente per raccogliere risorse sempre più ingenti. L'aumento progressivo della spesa fu cioè finanziato in disavanzo, attraverso l'esponenziale incremento del debito pubblico. In questo modo si è creato il pesante onere che oggi grava sull'Italia <sup>(107)</sup>.

---

<sup>105</sup> Si confrontino i dati di cui alle tabelle 2, 6, 12, 18, 20 per i paesi europei, ed i dati di cui alle tabelle 3, 7, 13, 18, 20 per i paesi extraeuropei.

<sup>106</sup> I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 97.

<sup>107</sup> Si vedano ancora le considerazioni di G. BROSIO, C. MARCHESE, *Il potere di spendere. Economia e storia della spesa pubblica dall'Unificazione ad oggi*, cit., 109-113, sopra richiamate. Tale politica economica, che oggi non si può che definire irresponsabile, rispondeva pienamente alle esigenze della dominante classe politica, che attraverso l'ampio ricorso al debito pubblico ha potuto aumentare la spesa pubblica in modo più che proporzionale rispetto al reale incremento di “ricchezza” dello Stato italiano, scaricando sulle generazioni future il peso di questa operazione finanziaria.

Secondo I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 108, “i fattori strutturali che stanno alla base dell'esplosione del debito pubblico in Italia (...) si possono tutti ricondurre a una visione del ruolo della spesa pubblica considerata al di fuori del vincolo di bilancio: la rimozione del vincolo di bilancio nella gestione della sanità e in particolare degli ospedali; il passaggio del sistema della sicurezza sociale da sistema contributivo a sistema di ripartizione per cui le pensioni non vengono pagate in

Preso atto di ciò, sembra che la via di risanamento intrapresa negli ultimi dieci anni sia quella giusta: non si è, però, che all'inizio.

6. *I vincoli comunitari alla politica economica pubblica degli Stati membri dell'Unione europea: l'esplicitazione del vincolo intertemporale di bilancio. Il problema del rapporto con i limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione: rinvio.*

Se la situazione delle finanze italiane è quella sin qui tracciata, e se questi sono i confini essenziali della crisi fiscale con i quali deve fare i conti l'effettività dei diritti costituzionali, diviene inevitabile domandarsi quale spazio possa residuare per un'eventuale limitazione (costituzionale) del prelievo tributario.

---

proporzione ai contributi versati durante la vita lavorativa, ma secondo un rapporto con i redditi percepiti nell'ultimo periodo lavorativo; una concezione delle funzioni del sistema pensionistico che confonde la previdenza con l'assistenza, e quindi l'abnorme diffusione delle pensioni di invalidità; una visione del ruolo dell'occupazione pubblica come fonte di creazione di posti sussidiati di lavoro senza riguardo all'efficienza e alla produttività del lavoro, e quindi uno scambio perverso tra bassa retribuzione e scarso controllo del rendimento. Dall'altro la riforma fiscale degli inizi degli anni settanta non venne utilizzata per introdurre un vincolo di bilancio alla spesa pubblica e quindi per attuare una logica che vede (...) la spesa pubblica vincolata dalle entrate fiscali e parafiscali, ma semplicemente per spingere ad aumentare la spesa pubblica senza vincoli; l'inefficienza dell'amministrazione finanziaria, che continuava a rispondere alla logica perversa della bassa remunerazione a fronte di scarso controllo e deresponsabilizzazione, non consentiva del resto che alcuna riforma fiscale venisse usata per allargare effettivamente la base imponibile; l'elusione e l'evasione fiscale assumevano dimensioni abnormi, e al tempo stesso aumentava la burocratizzazione del sistema normativo fiscale che agiva a sua volta come un potente incentivo all'elusione ed all'evasione". Fattori che, rileva l'Autore, hanno continuato ad operare nel corso degli anni ottanta (ma che non sembrano essere stati del tutto superati nemmeno oggi).

La domanda non è peregrina, anche perché la riduzione del debito pubblico ed il contenimento del disavanzo sono oramai non solo degli obiettivi imprescindibili di gestione della pubblica economia, ma, per gli Stati partecipanti all'Unione Europea, dei precisi obblighi <sup>(108)</sup>. La questione che viene in rilievo è, in altri termini, quella della compatibilità della possibile limitazione quantitativa dell'imposizione fiscale con il rispetto dei parametri introdotti con il trattato di Maastricht.

I vincoli europei all'economia pubblica, come noto, sono essenzialmente di due tipi: un vincolo al disavanzo ed un vincolo al debito pubblico. In base all'art. 104 del Trattato di Amsterdam <sup>(109)</sup>, *“gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi”* (...). *L'evoluzione della situazione di bilancio e dell'entità del debito pubblico negli Stati membri* sono tenuti sotto controllo dalla Commissione. Ad essa spetta verificare *“se il rapporto tra il disavanzo pubblico, previsto o effettivo, e il prodotto interno lordo superi un valore di riferimento”*, a meno che *“il rapporto non sia diminuito in modo sostanziale e continuo e abbia raggiunto un livello che si avvicina al valore di riferimento”*, o *“il superamento del valore di riferimento sia solo eccezionale e temporaneo e il rapporto resti vicino al valore di riferimento”*. Controlla, inoltre, *“se il rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo superi un valore di riferimento, a meno che detto rapporto non si stia riducendo in misura sufficiente e non si avvicini al valore di riferimento con ritmo adeguato”*. I valori di riferimento sono, secondo l'art. 1 dall'allegato Protocollo sulla

---

<sup>108</sup> In argomento si vedano sin d'ora G. DELLA CANANEA, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, Bologna, 1996, 29-89, A. PETRETTO, *Economia pubblica e Unione europea*, Bologna, 2002, 13-47.

<sup>109</sup> Trattato di Amsterdam che modifica il Trattato sull'Unione europea, i Trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi, firmato il 2 ottobre 1997 ed entrato in vigore il 1° maggio 1999. L'art. 104 sostituisce il precedente art. 104 C del Trattato di Maastricht.

procedura per i disavanzi eccessivi, “il 3% per il rapporto fra il disavanzo pubblico, previsto o effettivo, e il prodotto interno lordo ai prezzi di mercato”, ed “il 60% per il rapporto fra il debito pubblico e il prodotto interno lordo ai prezzi di mercato”<sup>(110)</sup>.

L'agire combinato di questi due vincoli dovrebbe condurre ad un riequilibrio del rapporto tra entrate e spese pubbliche, attraverso la tendenziale limitazione di politiche di bilancio in disavanzo: il vincolo del *deficit* massimo impedisce un eccesso delle spese rispetto alle entrate; il limite del debito pubblico massimo ha lo scopo di evitare che l'eventuale eccesso di spesa possa essere finanziato attraverso un indiscriminato ricorso all'indebitamento.

Il trattato di Amsterdam è completato dal Patto di stabilità e di crescita, che si compone di una risoluzione e di due regolamenti connessi approvati dal Consiglio europeo. Con la risoluzione del 17 giugno 1997 gli Stati membri si sono impegnati a rispettare l'obiettivo a medio termine di un saldo di bilancio vicino al pareggio o attivo; il primo regolamento (n. 1466 del 7 luglio 1997) “prevede che ogni Stato membro debba sottoporre al Consiglio e alla Commissione un 'programma di stabilità e sviluppo' nel quadro del meccanismo di sorveglianza multilaterale”<sup>(111)</sup>; il secondo (n. 1467 del 7 luglio 1997) mira a chiarire ed accelerare la procedura per i disavanzi eccessivi, allo scopo evitare e correggere tempestivamente il verificarsi di disavanzi

---

<sup>110</sup> Sul processo evolutivo che ha portato all'introduzione dei vincoli alla finanza degli Stati membri nel Trattato di Maastricht si veda G. DELLA CANANEA, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, cit., 37-41. Va ricordato, in ogni caso, che le misure di risanamento della finanza pubblica degli Stati membri si sono rese necessarie quale presupposto fondamentale per la partecipazione alla terza fase dell'Unione economica e monetaria, ed il particolare alla moneta unica.

<sup>111</sup> Così A. MAJOCCHI, *Il patto di stabilità e i vincoli per la politica fiscale*, in AA. VV., *La finanza pubblica italiana. Rapporto 1997*, a cura di L. Bernardi, Bologna, 1997, 45.

eccessivi. A questo riguardo, si è stabilito che un eventuale disavanzo superiore al limite massimo del 3% è da considerarsi eccezionale se causato da una circostanza inconsueta indipendente dalla volontà dello Stato membro, e che ha ripercussioni rilevanti sulla situazione delle pubbliche finanze, oppure se è conseguenza di una grave recessione economica <sup>(112)</sup>.

I vincoli europei alla politica economica pubblica degli Stati membri esprimono, evidentemente, una preferenza per il pareggio di bilancio come principio fondamentale di amministrazione delle risorse statali, temperato dalla possibilità di un limitato ricorso al disavanzo ed al debito pubblico <sup>(113)</sup>.

In questo modo si è, in fondo, reso esplicito a livello europeo – e

---

<sup>112</sup> Tale dovendosi ritenere la recessione caratterizzata da una riduzione annuale del Pil in termini reali superiore al 2%: “in questo caso automaticamente il paese in questione è esonerato da ogni penalità. Se invece la diminuzione del Pil è compresa tra lo 0,75% e il 2%, la decisione sull'applicazione di eventuali penalità è affidata alla discrezionalità dei ministri finanziari (A. MAJOCCHI, *Il patto di stabilità e i vincoli per la politica fiscale*, cit., 46). Nel caso di superamento del limite al disavanzo, il Consiglio europeo può disporre (ai sensi del numero 11 dell'art. 104 del Trattato di Amsterdam) una sanzione finanziaria per lo Stato inadempiente, consistente in un deposito infruttifero presso la Banca centrale europea; deposito destinato a tradursi in multa qualora, trascorsi due anni, lo Stato non abbia adottato le necessarie politiche economiche correttive. In argomento, *amplius*, A. BRANCASI, *L'ordinamento contabile*, Torino, 2005, 110-112.

Sulle conseguenze economiche del patto di stabilità e crescita, e più in generale sui problemi sollevati dalla disciplina fiscale e monetaria europea, nella prospettiva di una possibile riforma, si vedano M. LOSSANI, P. NATALE, P. TIRELLI, *La conduzione delle politiche fiscali e monetaria: l'attuale disegno istituzionale, una riflessione e una proposta*, in AA. VV., *Profili della Costituzione economica europea*, a cura di A. Quadrio Curzio, Bologna, 2001, 287-343, e G. SCOTTO DI CARLO, *La finanza pubblica italiana nella prospettiva europea*, Roma, 2004, 143-150.

<sup>113</sup> “Quello del 3% del Pil”, ricorda G. DELLA CANANEA, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, cit., 43, è in realtà “un valore massimo, un limite che può essere raggiunto ove lo imponga la congiuntura economica, ma non un obiettivo di medio e lungo periodo”.

cogente per gli Stati membri – un vincolo al quale non può sfuggire ogni soggetto che operi nel mondo economico, pena la bancarotta: il “vincolo intertemporale” di bilancio. Il vincolo, cioè, in base al quale ingenti spese finanziate ricorrendo all'indebitamento richiedono, prima o poi, un altrettanto ingente incremento di entrate effettive. Questo vincolo non può non valere anche per lo Stato: “se in certi periodi lo Stato spende più di quanto incassa con le entrate tributarie e con i contributi sociali e per finanziare questo disavanzo emette debito pubblico che colloca sul mercato, ossia prende a prestito le risorse necessarie dai cittadini, questo vuol dire che in un futuro più o meno lontano esso deve preoccuparsi di ottenere entrate in eccesso alle spese per poter rimborsare il debito” <sup>(114)</sup>.

In questa prospettiva, i vincoli introdotti con trattato di Maastricht, e precisati con il patto di stabilità, hanno semplicemente “costretto” gli Stati membri a fare i conti con un limite implicito nella inevitabile scarsità delle risorse economiche pubbliche: hanno reso concretamente obbligatorio un dovere di corretta gestione della cosa pubblica già di per sé indilazionabile oltre un certo periodo <sup>(115)</sup>.

---

<sup>114</sup> I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 33. D. RICARDO, *Sui principi dell'economia politica e della tassazione*, cit., 73-74, riteneva che “un paese che abbia accumulato un cospicuo debito pubblico si trova posto in una situazione molto artificiosa (...) Un paese che si sia impelagato nelle difficoltà che accompagnano questo sistema artificioso, agisce saggiamente se si libera da esse, magari sacrificando quella parte di patrimonio che può essere necessaria per estinguere il debito”.

<sup>115</sup> Il che consente di valutare positivamente l'esistenza di tali limiti proprio con riferimento a quei paesi – come l'Italia – in cui la classe politica dirigente è tendenzialmente riottosa ad assumersi la responsabilità economica delle proprie scelte politiche. Come precisa A. MAJOCCHI, *Il patto di stabilità e i vincoli per la politica fiscale*, cit., 48, “in Italia è soltanto grazie a Maastricht che si è potuta finalmente adeguare la Costituzione materiale in modo tale da garantire la stabilità della finanza pubblica, invano ricercata dal costituente attraverso la formulazione dell'art. 81”. Ricordava nel 1992 A. MONORCHIO, *La finanza pubblica nella*

Si è visto come la tendenza degli Stati europei all'aumento della spesa pubblica e della pressione fiscale abbia subito un'inversione, a partire dalla metà dell'ultimo decennio del secolo scorso: dopo diversi decenni di crescita costante, è iniziato un lento cammino discendente<sup>(116)</sup>. Non si può non rilevare come tale inversione appaia strettamente connessa all'introduzione dei vincoli di Maastricht, del patto di stabilità e sviluppo, ed alla necessità degli Stati membri di adeguarsi a tali parametri per partecipare alla moneta unica<sup>(117)</sup>: “gli obiettivi di bilancio stabiliti nel Trattato hanno svolto il ruolo di *commitment devices*, attraverso cui gli stati hanno scelto di 'legarsi le mani' (...), per ovviare alla loro tendenza consolidata verso deficit eccessivi e per giustificare di fronte all'opinione pubblica la necessità di attuare misure spesso impopolari”<sup>(118)</sup>.

---

*prospettiva di Maastricht*, cit., 597, che “con l'adesione al Trattato di Maastricht, l'Italia si troverà di fronte ad una serie di vincoli particolarmente stringenti in materia di finanza pubblica”, ma che in ogni caso “una correzione della finanza pubblica è necessaria anche qualora decidessimo di non seguire gli altri paesi nell'unione monetaria, o comunque di non aggregarci al gruppo di paesi che partiranno per primi”.

<sup>116</sup> Si vedano in particolare le precedenti tabelle nn. 2 e 12.

<sup>117</sup> Osserva G. DELLA CANANEA, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, cit., 60, come il divieto di disavanzi eccessivi si prefigga, a ben federe, “lo scopo di ristabilire un equilibrio nella composizione della spesa e di indurre i governi a una conduzione rigorosa della politica di bilancio”. La limitazione del disavanzo, continua l'autore, si riverbera sull'ammontare complessivo della spesa pubblica e sui suoi possibili impieghi. I bilanci divengono più rigidi, per assolvere all'esigenza di ridurre, al tempo stesso, l'inflazione e l'indebitamento. L'applicazione della regola aurea esclude il ricorso all'indebitamento come mezzo di finanziamento delle spese correnti” (*ibidem*, 61). In senso analogo A. MONORCHIO, *La finanza pubblica nella prospettiva di Maastricht*, cit., 599, il quale rileva come i vincoli comunitari non comportino semplicemente il dovere di “riequilibrare i conti pubblici”, ma anche quello di “stabilire preliminarmente se ed in che misura le attuali politiche pubbliche siano compatibili con quanto previsto nel trattato”.

<sup>118</sup> A. PETRETTO, *Economia pubblica e Unione europea*, cit., 14.

La generale preferenza, affermatasi in Europa, per l'equilibrio di bilancio come tendenziale criterio cardine di gestione dell'economia pubblica non comporta tuttavia che gli effetti dei parametri europei siano identici nei vari Stati membri. Allo stesso modo, i dati relativi all'andamento medio della spesa pubblica e della pressione fiscale in Europa, seppur significativi, non possono esimere da una valutazione differenziata e puntale di tali effetti sull'economia pubblica dei vari Stati membri.

E' evidente, infatti, che i vincoli europei incidono sulla politica di bilancio degli Stati partecipanti all'Unione in modo diverso a seconda delle condizioni delle rispettive finanze. Uno Stato caratterizzato da disavanzo e debito pubblico contenuti entro i limiti europei mantiene un certo grado di flessibilità della politica fiscale. Tale flessibilità si riduce invece, sino a sparire quasi del tutto, quanto più il bilancio pubblico statale si allontana dai parametri europei: le scelte di politica economica che gli Stati membri possono adottare per rispettare gli obblighi comunitari variano, quindi, a seconda del saldo di bilancio e dell'indebitamento, e sono tanto meno libere quanto più tali valori si discostano – in eccesso – da quelli espressi a livello europeo <sup>(119)</sup>.

In questo contesto, la situazione dell'Italia è tra le meno “libere” in

---

<sup>119</sup> Ecco perché, ad esempio, la condizione dei conti pubblici in Germania e Francia, pur peggiorata negli ultimi anni e di per sé contrastante con i parametri di Maastricht (*deficit* e debito pubblico rispettivamente superiori al 3 ed al 60% del Pil – si vedano le tabelle nn. 18 e 20) non suscita preoccupazione quanto quella dei conti pubblici di Grecia ed Italia. Ricorda A. PETRETTO, *Economia pubblica e Unione europea*, cit., 16, che il patto di stabilità “prevede il ricorso alla clausola della 'eccezionalità' per consentire ai singoli paesi una politica fiscale di sostegno all'economia e quindi disavanzi temporaneamente superiori al limite del 3%. L'avanzo primario può dunque adattarsi, pur nei limiti stretti, al ciclo economico. Tale discrezionalità è ovviamente molto più limitata per paesi con un rapporto debito/PIL ancora alto”.



assoluto. Attualmente, l'Italia si caratterizza sia per un deficit eccedente il 3% del Pil, sia – e soprattutto – per un debito pubblico di molto superiore al 60% del Pil (quasi doppio). Il rispetto dei vincoli comunitari richiede pertanto un costante avanzo primario, un eccesso di entrate rispetto alle spese <sup>(120)</sup>; solo in questo modo è possibile ridurre l'indebitamento, avvicinandosi progressivamente ad una situazione di piena conformità all'Unione europea <sup>(121)</sup>. Inoltre, “una volta che il processo di aggiustamento è avviato e viene perseguito, sia pure con gradualità, ma con fermezza, esso diventa una strategia credibile presso gli operatori e questo apre la strada ad un 'circolo virtuoso' tra riduzione degli interessi e riduzione del debito che conferma la strategia di

---

<sup>120</sup> L'avanzo primario è dato dalla differenza tra entrate e spese pubbliche, al netto degli interessi sui titoli del debito pubblico. L'avanzo primario si tramuta in disavanzo primario quando le spese pubbliche, sempre al netto degli interessi sui titoli del debito, sono maggiori delle entrate. Il valore dell'avanzo primario rappresenta dunque “un saldo di grande rilievo perché su di esso è incentrata la *terapia* di riduzione dello *stock* di debito pubblico del nostro Paese”: “se i tassi di interesse non superano il tasso di crescita dell'economia, l'aumento delle entrate pubbliche (...) consente di pagare gli interessi del pregresso indebitamento”, impedendo in tal modo al debito di autoalimentarsi (così A. BRANCASI, *L'ordinamento contabile*, cit., 67). D. RICARDO, *Sui principi dell'economia politica e della tassazione*, cit., 74, nell'evidenziare la necessità di rimborsare il debito pubblico, ricordava come “nessun fondo di ammortamento può essere in grado di ridurre effettivamente il debito, se non trae origine da un'eccedenza dell'entrata pubblica sulla spesa pubblica”.

<sup>121</sup> Chiara la sintesi sul punto di I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 57: “il rispetto del vincolo intertemporale del bilancio pubblico (...) richiede che si formino avanzi primari adeguati nel bilancio pubblico. Quando questi avanzi primari (...) saranno arrivati a coprire le spese per gli interessi, il disavanzo del bilancio si sarà azzerato e non si formerà nuovo debito pubblico. A quel punto i nuovi avanzi primari potranno essere destinati alla riduzione del debito facendo continuare il processo di riduzione fino a che sarà stato raggiunto un livello del debito considerato, in rapporto al Pil, non più pericoloso per la stabilità finanziaria dell'economia”. Nello stesso senso A. BRANCASI, *L'ordinamento contabile*, cit., 67-68.

aggiustamento e la rende progressivamente meno onerosa”<sup>(122)</sup>.

In linea di principio, l'obiettivo di generare un costante avanzo primario è conseguibile seguendo tre criteri fondamentali: aumentare le entrate mantenendo ferme le spese; ridurre le spese mantenendo ferme le entrate; combinare entrambe le vie, cercando sia di contenere le spese, sia di incrementare le entrate. Tali criteri di aggiustamento, poi, possono essere applicati in modo più o meno rapido e drastico, a seconda del tempo e della dimensione quantitativa delle necessarie politiche di bilancio<sup>(123)</sup>.

In ogni caso, è evidente che i vincoli al *deficit* ed al debito pubblico

---

<sup>122</sup> Così I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 58. Ad una aggiustamento concreto del rapporto debito pubblico/Pil i mercati finanziari reagiscono infatti positivamente: “l’atteggiamento degli investitori (...) diventa più disponibile e ottimistico, scende il grado di rischio attribuito (...) all’investimento finanziario nel paese e scende anche il premio che i sottoscrittori nazionali ed esteri si aspettano dal debito pubblico”. A ciò consegue una riduzione del tasso medio di interesse sul debito pubblico, dal quale deriva a sua volta “una riduzione delle spese per interessi e quindi delle esigenze sull’entità dell’avanzo primario che dovrà essere raggiunto” (*ibidem*, 57-58). Sul punto si veda anche F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, cit., 195-196. Osserva A. MONORCHIO, *La finanza pubblica nella prospettiva di Maastricht*, cit., 605, come l’urgenza di “riprendere il controllo dei conti pubblici” deriva dalla necessità di “porre lo stato nelle condizioni di poter rimborsare ai cittadini risparmi che essi gli hanno affidato al momento dell’acquisto di titoli del debito pubblico”, e per “consentire una ripresa della crescita produttiva”, poiché quanto più cresce il debito, tanto più crescono le imposte che famiglie e imprese si attendono di dover pagare in futuro”.

<sup>123</sup> Un aggiustamento rapido, ottenuto ad esempio attraverso un consistente aumento delle imposte ed un corrispondente decremento della spesa, ha il pregio di offrire un segnale molto chiaro e deciso al mondo finanziario ed agli operatori economici, ma porta con sé il rischio di causare un effetto depressivo sul ciclo economico, riducendo il Pil. Un aggiustamento progressivo e dilazionato nel tempo avrebbe invece il pregio di “evitare o quanto meno smorzare l’effetto recessivo”, ma potrebbe “durare un tempo eccessivamente lungo e non riuscire ad alimentare una sufficiente credibilità negli operatori sull’effettiva volontà di risanamento del governo” (I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 59-60).

non comportano di per sé un dovere di contenere o ridurre la pressione tributaria. Anzi, è proprio l'agire combinato di tali limiti che può portare ad un aumento della pressione tributaria; e tale possibilità è tanto più concreta quanto maggiore deve essere il necessario aggiustamento dei conti pubblici.

Delle tre vie con cui raggiungere l'obiettivo dell'avanzo primario, la prima – aumentare le entrate – è infatti senz'altro la più agevole per le classi politiche al potere, considerata la naturale propensione alla spesa delle democrazie liberal democratiche, e la difficoltà oggettiva di risparmiare sulla spesa pubblica (<sup>124</sup>). Da un lato è più facile – e più remunerativo, in termini di consenso – chiedere un maggiore “sacrificio tributario” alla società civile, piuttosto che privarla di beni e servizi pubblici considerati acquisiti: nell'ambito dello Stato sociale il governato-contribuente è in qualche modo “viziato”, e mal volentieri accetta riduzioni della spesa che possano peggiorare il suo *status* di beneficiario delle pubbliche elargizioni.

Dall'altro, per lo Stato è molto più semplice aumentare le entrate che ridurre le spese: la maggior parte delle entrate reali delle finanze pubbliche è costituita dai tributi, che non sono ricchezza effettiva prodotta dallo Stato, ma ricchezza prelevata dai cittadini. Molto più difficile è invece – anche ove vi sia la necessaria volontà politica – individuare tra le pieghe dei bilanci pubblici le inefficienze e gli sprechi che, ove eliminati, potrebbero consentire di ridurre la spesa. Altrettanto difficile – se non impossibile – è ridurre la spesa per il personale, la spesa previdenziale e più in generale la spesa sociale. Gli eventuali risparmi sul lato della spesa finiscono quindi spesso per essere limitati, e per concentrarsi sulle spese per gli investimenti, che sarebbero

---

<sup>124</sup> Si veda quanto considerato in proposito della dinamica della spesa nel corso del secondo paragrafo di questo capitolo.

invece “le spese più importanti per le finalità di sviluppo economico e per sostenere l'aumento del Pil” <sup>(125)</sup>.

D'altra parte, che l'adeguamento ai parametri di Maastricht, in un periodo di crisi fiscale, possa più agevolmente essere perseguito grazie ad un aumento della pressione tributaria, è confermato dalla storia italiana recente. L'Italia si è “guadagnata” la partecipazione alla moneta unica europea attraverso un consistente prelievo tributario *ad hoc*, che ha causato nell'anno finanziario 1997 un incremento di due punti percentuali della pressione fiscale rispetto all'anno precedente <sup>(126)</sup>.

E' quindi palese, per quanto sin è fin qui avuto modo di esporre, la rilevanza dei parametri europei per la presente riflessione: non è possibile affrontare il problema della limitazione costituzionale quantitativa del prelievo tributario, senza considerare i vincoli che l'Unione europea pone al disavanzo ed al debito pubblico. L'eventuale introduzione di limiti quantitativi – globali e individuali – al prelievo tributario può infatti tradursi nella percezione, da parte dello Stato, di minori entrate: il che potrebbe a sua volta portare ad un aumento del deficit, ed allo stesso tempo indurre alla tentazione di ricorrere in misura maggiore all'indebitamento.

---

<sup>125</sup> In tal modo, come avverte I. MUSU, *Il debito pubblico*, cit., 62, “indipendentemente dal colore politico della maggioranza che sostiene i governi, quello che alla fine accade è dunque che le politiche di contenimento della spesa pubblica si traducono in una distorsione nella composizione di tale spesa che colpisce specialmente le spese per investimenti pubblici, distorsione che riduce l'efficienza dell'intero sistema economico nel lungo periodo”.

<sup>126</sup> Si veda la precedente tabella n. 20. Per un approfondimento sulla composizione dell'aumento della pressione tributaria italiana per il 1997, e sull'incidenza del “contributo straordinario per l'Europa” (addizionale Irpef), si rinvia a L. BERNARDI, *La finanza pubblica tra vincoli europei e avvio delle riforme: premessa e sintesi del rapporto*, in AA. VV., *La finanza pubblica italiana. Rapporto 1997*, cit., 14-19, e M. BERNASCONI, *Distorsioni del sistema tributario italiano e proposte di riforma*, *ibidem*, 90-97.

Posta in questi termini, la questione dei limiti costituzionali al prelievo tributario non avrebbe senso perché sarebbe non solo in diretto contrasto con i parametri obbligatori a livello europeo, ma anche contraria ai criteri basilari di corretta gestione della cosa pubblica, che impongono di tenere sempre presente il vincolo intertemporale di bilancio. Il che è tanto più vero per i paesi, come l'Italia, afflitti da un debito pubblico particolarmente significativo: quanto più il debito pubblico è elevato, tanto più il vincolo intertemporale si fa pressante, e tanto maggiore è la necessità che sussista un costante – e di un certo rilievo – avanzo primario <sup>(127)</sup>. Ne consegue che, se di limiti all'imposizione si vuole parlare, si deve farlo in modo tale da garantire le esigenze di bilancio: con riferimento all'ordinamento italiano, quindi, non pare ammissibile una limitazione al prelievo che, passando attraverso la riduzione dell'avanzo primario, si traduca in un aumento del disavanzo ed in un ulteriore ricorso all'emissione di debito.

In considerazione di ciò, i confini entro cui può essere sviluppato il tema dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione risultano piuttosto ristretti. Sostanzialmente, di limiti all'imposizione è possibile parlare solo se: a) non pregiudicano un aumento del gettito, a spesa pubblica inalterata; b) pur traducendosi in una possibile contrazione del gettito, sono accompagnati da una – maggiore – riduzione della spesa pubblica <sup>(128)</sup>.

Sotto il primo profilo, si potrebbe innanzitutto pensare alla limitazione costituzionale del prelievo tributario come ad uno dei criteri

---

<sup>127</sup> La carenza o la riduzione di avanzo primario può infatti tradursi nell'arresto o nella regressione del cammino di risanamento, innestando quella spirale negativa cui si è poco sopra accennato.

<sup>128</sup> I due criteri non sono alternativi, potendo il primo combinarsi con il secondo (più entrate, meno spese).

grazie al quale razionalizzare e rendere più “tollerabili” i rapporti tra contribuenti ed amministrazione finanziaria. Se la maggiore “tollerabilità” del prelievo fosse affiancata da un recupero di efficienza e di effettività del sistema tributario, probabilmente si assisterebbe ad un aumento delle entrate fiscali. Con riferimento, ad esempio, alla pressione tributaria individuale, è evidente che la presenza di soglie minime e massime all'imposizione non comporterebbe diminuzione di gettito, se si rendesse il prelievo concretamente più omogeneo: con minore evasione fiscale, l'eventuale riduzione del gettito potrebbe essere compensata dall'emergere di nuova base imponibile.

Ad analoghe conclusioni si dovrebbe poter giungere, inoltre, se la maggiore ragionevolezza del sistema tributario – ottenuta anche grazie alla limitazione della pressione fiscale – riuscisse ad avere un effetto espansivo dell'economia, stimolando la produzione di ricchezza.

In questa prima prospettiva, le questioni che si pongono sono quindi le seguenti: i limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione possono contribuire ad una disciplina più ragionevole e “sopportabile” del rapporto tributario? Se sì, in che modo? A quali condizioni la maggiore “sopportabilità” del prelievo non cagiona una diminuzione delle pubbliche entrate? Quali potrebbero essere gli effetti economici di un prelievo più “tollerabile” ?

In secondo luogo, è poi necessario ribadire che il mantenimento di avanzi primari può essere perseguito anche tramite una riduzione della spesa. Ne consegue che, in linea di principio, la presenza di limiti quantitativi all'imposizione non comporterebbe necessariamente una diminuzione dell'avanzo primario, se l'erogazione di risorse pubbliche fosse più oculata e selettiva. La riduzione della spesa pubblica, in ogni caso, oltre ad essere oggettivamente difficile, appare problematica sotto

il profilo della possibile compressione dei diritti costituzionali che lo Stato, con tale spesa, contribuisce a rendere effettivi.

Anche in questa seconda prospettiva, quindi, la limitazione del prelievo tributario suscita un insieme di questioni non certo indifferenti: è possibile limitare la pressione fiscale – oggettiva e soggettiva – senza comprimere allo stesso tempo i diritti garantiti dall'intervento statale nella società civile? Su quali componenti della spesa pubblica è preferibile intervenire? In quale modo si può garantire un livello adeguato di protezione sociale pur riducendo la spesa corrente? Esistono altri strumenti e modalità alternative di azione che consentano di proteggere i diritti costituzionali assicurando risparmi per le finanze statali?





**PARTE SECONDA**

**I LIMITI QUANTITATIVI DELL'IMPOSIZIONE FISCALE  
E L'ARTICOLO 53 DELLA COSTITUZIONE**



## CAPITOLO PRIMO

### L'ASSEMBLEA COSTITUENTE, I LIMITI COSTITUZIONALI DELL'IMPOSIZIONE E LA PRIMA INTERPRETAZIONE DELL'ART. 53 COST.

SOMMARIO: 1. Premessa. Inesistenza di espliciti limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione. Conseguente necessità di approfondire l'interpretazione dell'art. 53 Cost. – 2. L'art. 53 Cost. e i lavori dell'Assemblea Costituente. Il Rapporto della Commissione economica: capacità contributiva e limiti all'imposizione. – 3. (*Segue*) La discussione in assemblea: capacità contributiva, progressività del sistema tributario e limiti soggettivi massimi e minimi all'imposizione. – 4. L'originario indirizzo “svalutativo” del principio di capacità contributiva e la distinzione tra norme costituzionali precettive e programmatiche. – 5. Il superamento della distinzione da parte della prima giurisprudenza costituzionale ed il “rifiorire” di studi sulla capacità contributiva. L'art. 53 Cost. come parametro e garanzia. Rinvio.

1. *Premessa. Inesistenza di espliciti limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione. Conseguente necessità di approfondire l'interpretazione dell'art. 53 Cost.*

La limitazione quantitativa dell'imposizione fiscale pone, per quanto si è fin qui osservato in via preliminare, due ordini di problemi fondamentali: quello della sua “sostenibilità finanziaria” e quello della sua “compatibilità costituzionale”.

Il primo è relativo all'incidenza dei limiti quantitativi dell'imposizione sul rapporto tra entrate e spese pubbliche; il secondo

all'effetto di tali limiti sui diritti e doveri costituzionali dei consociati. Si tratta di problematiche tra loro strettamente connesse, poiché il *quantum* delle risorse pubbliche, ed il modo in cui vengono impiegate, influenza il *quantum* dei diritti effettivamente garantiti in un certo ordinamento giuridico. Entrambe vanno quindi tenute costantemente presenti, nel riflettere sulla opportunità di introdurre a livello costituzionale limiti di tal fatta.

Prima di procedere in questa direzione è tuttavia necessario, evidentemente, domandarsi se la Costituzione italiana non preveda già espressamente limiti quantitativi al prelievo tributario. Se la risposta a tale domanda fosse positiva, infatti, non avrebbe senso ipotizzarne l'inserimento *ex novo* nella Costituzione, a meno che i limiti già eventualmente presenti non si dimostrassero insufficienti e meritevoli di modifiche o precisazioni. Prima di ragionare della “Costituzione possibile”, in altre parole, si tratta di verificare quale sia la portata della “Costituzione vigente”.

Ora, un prima facile constatazione è inevitabile: il testo costituzionale non esplicita chiaramente alcun limite quantitativo al prelievo fiscale, né dal punto di vista soggettivo, né da quello oggettivo. Nulla dice in questo senso l'art. 53, e nulla aggiunge l'art. 81. Il principio in base al quale “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*” è formulato genericamente (dovendo il concorso avvenire “*in ragione*” della capacità contributiva di ciascuno), senza che sia in alcun modo definita la misura – minima o massima – della partecipazione a tali spese. D'altra parte, l'espressione in base alla quale il sistema tributario nel suo complesso dev'essere “*informato a criteri di progressività*”, pur offrendo indicazioni utili per definire la generale tendenza delle aliquote <sup>(1)</sup>, non precisa affatto

---

<sup>1</sup> Crescente all'aumentare della capacità contributiva.

quale estensione abbia il dovere di contribuzione (a partire da dove, e fino a dove operi). Di per sé sola considerata, anzi, la progressività del sistema impositivo sembrerebbe contrastante con l'idea stessa di una limitazione del prelievo tributario: progressivo sarebbe infatti anche un sistema che richiedesse di partecipare alle spese pubbliche – seppure in misura ridotta – anche a chi ha una capacità contributiva molto modesta; come pure un sistema che imponesse, in presenza di capacità contributive particolarmente elevate, un onere tributario palesemente eccessivo ed irragionevole <sup>(2)</sup>.

Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento all'art. 81 Cost., che si limita a precisare che ogni *“legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte”*, ma non prevede alcun vincolo esplicito alla pressione tributaria globale. Il principio di – tendenziale – copertura delle spese appare infatti “neutro” rispetto alle dimensioni del settore pubblico e della relativa spesa; in assenza di un limite quantitativo alla spesa pubblica, tale principio non può quindi tradursi, nemmeno indirettamente, in un vincolo preciso alla misura massima delle entrate tributarie <sup>(3)</sup>.

La mancanza nella Costituzione di espressi limiti quantitativi alla pressione fiscale – soggettiva ed oggettiva – richiede pertanto un'attenta opera interpretativa del testo costituzionale, per cercare di capire se da esso possa comunque trarsi in via esegetica ciò che è rimasto nell'intenzione del Costituente; o che, più semplicemente, consegue ad

---

<sup>2</sup> Il che rende evidente come il riferimento alla progressività, privo di correttivi capaci di specificarne il grado ed i confini, non sia – di per sé solo – idoneo a definire compiutamente i caratteri di un sistema tributario.

<sup>3</sup> Il principio impone “semplicemente” di adeguare le entrate alle spese. Senza un vincolo alla spesa pubblica, quindi, è assai probabile che il principio di copertura delle spese comporti un aumento della pressione tributaria complessiva, e non un suo contenimento.

una evoluzione dell'ordinamento italiano e della sua Costituzione effettiva.

Non sono mancati contributi dottrinali e giurisprudenziali all'individuazione di limiti costituzionali all'imposizione fiscale; contributi che hanno trovato svolgimento, essenzialmente, attorno al principio di capacità contributiva, come espresso nell'art. 53 Cost., ed alle sue relazioni con altri principi costituzionali. Si può già anticipare, peraltro, che dottrina e giurisprudenza non sono pervenute ad analoghe conclusioni: a fronte del tentativo dottrinale di individuare limiti costituzionali più stringenti alla legislazione fiscale, la giurisprudenza della Corte costituzionale ha invece sinora configurato, in nome della tutela della “ragion fiscale”, limiti piuttosto lati al potere del legislatore tributario, per non dire evanescenti.

D'altra parte significative differenze esistono pure tra le varie riflessioni proposte in materia dalla dottrina. Diverse sono infatti sia le argomentazioni svolte in ordine al tipo di limite configurabile – massimo, minimo, soggettivo, oggettivo –, sia le giustificazioni costituzionali addotte a sostegno dell'esistenza di tali limiti.

## 2. *L'art. 53 Cost. e i lavori dell'Assemblea Costituente. Il Rapporto della Commissione economica: capacità contributiva e limiti all'imposizione.*

Prima di passare all'esame dell'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale dell'art. 53 Cost. successiva all'entrata in vigore della Costituzione italiana, allo scopo di evidenziarne gli elementi utili per individuare eventuali limiti quantitativi all'imposizione, è opportuno ripercorrere – seppur brevemente – i lavori dell'Assemblea costituente

in tale ambito.

Essi consentono, infatti, non solo di cogliere l'originaria “intenzione” del legislatore costituente in tema di capacità contributiva, ma anche di sottolineare come il problema dell'eventuale configurazione di limiti al prelievo fiscale non fosse – già allora – affatto ignoto <sup>(4)</sup>.

Non si tratta comunque, in verità, di un esame molto ampio. Basti pensare che, dei due principi fondamentali in materia tributaria accolti nella Parte Prima della Costituzione italiana – legalità e capacità contributiva – solo il primo fu inserito nel Progetto di Costituzione redatto dalla Commissione; dopo breve discussione in assemblea il testo originario (art. 18), secondo cui “*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non per legge*” fu quindi modificato ed infine approvato nella forma ora vigente, sostituendo le parole “*per legge*” con le parole “*in base alla legge*” <sup>(5)</sup>.

Nel progetto di Costituzione licenziato dalla Commissione dei 75

---

<sup>4</sup> In argomento si rinvia, fin d'ora, a F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 486-534.

<sup>5</sup> ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, Roma, 1970, 889-891. La discussione in assemblea, svoltasi il 15 aprile 1947, si sviluppò su pochi punti; a parte la modifica letterale accennata, vennero proposti tre emendamenti: il primo, totalmente soppressivo, proposto e svolto dall'On. Cappi (motivato essenzialmente sulla superfluità dell'articolo in questione), fu poi ritirato; il secondo, in parte soppressivo ed in parte aggiuntivo, proposto dall'On. Condorelli e svolto dall'On. Badini Confalonieri, che si proponeva di elencare espressamente le prestazioni personali e patrimoniali imposte, non venne approvato (il testo dell'art. sarebbe stato del seguente tenore: “*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta fuori del servizio militare e dei tributi e nei limiti delle leggi che li regolano*”); l'esame del terzo, presentato dagli Onn. Meda, Malvestiti, Fanfani, Lazzati, Bianchini, Balduzzi, Mastino Murgia, Turco, Ferrarese (aggiuntivo di un comma in base al quale “*i tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività*”) venne rinviato alla discussione relativa ai rapporti economici.

nulla vi era, al contrario, in ordine al principio di capacità contributiva<sup>(6)</sup>.

Alcune importanti indicazioni sul concetto di capacità contributiva, sul ruolo dell'imposizione nel costituendo ordinamento italiano e sui limiti alla stessa possono invece trarsi dal Rapporto presentato all'Assemblea costituente dalla Commissione economica, e dalla discussione che ha accompagnato l'approvazione in Assemblea dell'attuale articolo 53 Cost. (7).

La relazione della Commissione economica offre diversi spunti di notevole interesse, anche per il presente studio (8). Significativa è, innanzitutto, la tendenza delineata in tema di disciplina costituzionale della finanza pubblica.

Le opzioni possibili, che si proponevano al legislatore costituente, erano essenzialmente due: “fissare nella costituzione le regole principali che riguardano la finanza, spaziando dai criteri informativi dei tributi fino ai principi amministrativi dell'entrata e della spesa e dei relativi controlli”, oppure limitarsi a definire solamente le norme finanziarie “che attengono all'essenza del principio stesso di libertà e dei diritti

---

<sup>6</sup> Si veda il Progetto di Costituzione della Repubblica Italiana (testo approvato dalla Commissione, presentato alla Presidenza dell'Assemblea Costituente il 31 gennaio 1947), in ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., LVII-LXII.

<sup>7</sup> Sul principio di capacità contributiva, con riferimento ai lavori dell'assemblea costituente, si veda in particolare, oltre a F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, cit., *passim*, anche L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, 1996, 273-277.

<sup>8</sup> MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, V, *Finanza*, I, *Relazione*, Roma, 1946. Sull'impostazione generale del problema della disciplina costituzionale del prelievo tributario si veda in particolare il Capitolo I (5-25). Più specificamente sui singoli tributi si vedano il Capitolo VII (187-259) e le allegate monografie del Prof. Borgatta (*Le imposte sul reddito*, 267-308) e del Prof. Cosciani (*Possibili orientamenti della imposta ordinaria sul patrimonio*, 309-332).



fondamentali dei cittadini”. Si scelse la seconda strada. La Costituzione avrebbe dovuto prevedere gli “argomenti essenziali riguardanti il maneggio del pubblico denaro e la fissazione del dovere del cittadino a concorrere alle spese pubbliche”, senza andare oltre la fissazione “di pochi principi fondamentali, che spetta alla legislazione ordinaria di svolgere e di applicare in istituti specifici, modificandoli col variare delle opportunità concrete”. Il tutto allo scopo di non inserire nella Costituzione regole dotate di un grado troppo ridotto di astrattezza <sup>(9)</sup>.

La Relazione testimonia, poi, l'esistenza di un'ampia diversità di opinioni “intorno all'opportunità di enunciare nella Carta costituzionale il diritto da parte degli enti pubblici al prelevamento delle imposte”. In senso contrario si sosteneva che tale enunciazione fosse superflua, perché “il diritto al prelevamento dei tributi pare ovvio”, perché “implicitamente compreso nell'affermazione della supremazia” dello Stato, o perché il problema della disciplina tributaria di principio si sarebbe risolto in quello della corretta delimitazione del potere legislativo. Ancora, si sosteneva che l'enunciazione sarebbe stata “non solo inutile, ma anche pericolosa, perché presuppone un limite”: come aveva osservato l'On. Orlando, “se noi abbiamo una organizzazione di Stato la quale ha un potere che può fare tutto, il dire che può fare una cosa determinata, può creare il dubbio che altre cose non le possa fare” <sup>(10)</sup>.

---

<sup>9</sup> MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., 6-7: il che “presenta il pregio indiscutibile di non appesantire la Carta costituzionale con una serie di norme che debbono inevitabilmente contenere regole particolari, e rispondere quindi meglio alle necessità di una legislazione e di una amministrazione aderenti ai bisogni concreti. Per queste ragioni tutti coloro che hanno risposto all'inchiesta promossa dalla Commissione si sono pronunciati nel senso che le norme finanziarie suscettibili di essere accolte nella Costituzione sono molto limitate”.

<sup>10</sup> In MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione*

Ma, continua la Relazione, “è appunto l'opportunità di porre un limite all'esercizio della potestà tributaria, che deve essere considerata”, tanto dal punto di vista formale che sostanziale. “Quanto alla forma, importa stabilire come si attui la potestà tributaria, e cioè se il tributo debba essere imposto con una legge formale o se ne consenta l'imposizione per altre vie o per forme diverse (...). Quanto alla sostanza, è viva in molti l'esigenza che la Carta costituzionale qualifichi la potestà di imporre tributi e qualificandola segni i confini della sua competenza. Unanime è l'opinione che in questa materia si deve procedere con estrema prudenza e delicatezza, per evitare che da formule eccessivamente crude e concrete derivi un irrigidimento ed una insostenibile limitazione all'opera del legislatore ordinario. (...) L'esigenza di una limitazione quantitativa dell'esercizio della potestà tributaria è affermato dalla Corte di Cassazione la quale ritiene che 'il limite sostanziale all'attività di imposizione tributaria, tenuto conto delle varie teorie che si contendono il campo in sede scientifica, deve essere dato da quella ormai maggiormente accreditata che si riferisce alla capacità contributiva del contribuente' soddisfacendo così 'alla fondamentale esigenza che il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale' ” (11).

La Commissione conclude, sul punto, per la necessità di “arrivare ad una qualificazione della potestà tributaria”; necessità che non si fonda su “opportunità tecniche” o sulle “opinioni che singoli studiosi e

---

*economica*, cit., 8.

<sup>11</sup> La Relazione riporta anche espressamente, in argomento, il parere di Griziotti, secondo il quale, per evitare un'imposizione irragionevole, “ogni prelievo tributario deve essere giustificato da una ragione fondamentale”, ravvisabile “nella partecipazione effettiva o presunta ai vantaggi generali o particolari derivanti dall'appartenenza del contribuente all'ente che preleva il tributo” (in MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., 9).

politici possono avere intorno ai limiti sostanziali di quella potestà”, ma sulla imprescindibilità “di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono all'organizzazione politica della società”. La società organizzata “ha bisogno di mezzi economici per sostenere la propria organizzazione e questi mezzi economici gli enti pubblici si procurano attraverso (...) l'attività finanziaria, di cui l'esercizio del potere di imposizione è parte”. Alla Costituzione interessa, quindi, da un lato “qualificare l'azione pubblica là dove invade e limita giuridicamente la posizione dei singoli”, e dall'altro “garantire contro gli abusi e le dispersioni di beni pubblici da parte di coloro che li amministrano (...). Ora il diritto di prelevare tributi non pare possa essere qualificato in modo soddisfacente con la semplice affermazione che le imposte richiedono per essere applicate una legge (...). Il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici ed il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune col proprio sacrificio personale” (12).

Quanto ai limiti dell'imposizione, la Relazione consente di evidenziare come fosse ben chiaro alla Commissione il problema del rapporto tra capacità contributiva, ricchezza individuale e proprietà privata. “Anzitutto pare chiaro ai più che la imposta non costituisce un limite al diritto di proprietà, se non nel senso vago e non tecnico nel quale si può assumere che le obbligazioni incidono su quel diritto. In secondo luogo i tentativi di creare nuovi fondamenti alla teoria politica ed economica dell'imposta condotti dalla varie scuole che si richiamano

---

<sup>12</sup> MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., 8-9. Si noti, in quest'ultima affermazione, l'evidenza della connessione tra dovere di contribuire alle spese pubbliche e principio del sacrificio.

alle teorie del sacrificio o della capacità contributiva, hanno dimostrato che l'imposta nei suoi elementi costitutivi si fonda sì sulla ricchezza dei singoli, ma discrimina ed integra il dato quantitativo della ricchezza con altri fattori tratti dalla dinamica stessa della ricchezza (reddito, produzione, consumo, scambio, ecc.) o da condizioni personali del soggetto. Il semplice riferimento alla ricchezza, anche se si corregge il difetto di parlare solo di imposta proporzionale agli averi e si ammette esplicitamente la possibilità dell'imposta progressiva, non risponde alla essenza dell'imposizione: e l'accoglimento di una dichiarazione legislativa fondata su tale criterio, soprattutto se operante in una costituzione rigida, non può che risolversi in un grave ostacolo alla formazione di una legislazione rispondente alle esigenze di un moderno sistema tributario”.

Il riferimento alla capacità contributiva può quindi, secondo la Commissione, essere inserito nella Costituzione, a patto che la potestà tributaria sia qualificata “più in senso politico che tecnico e giuridico”. La capacità contributiva non è infatti “una qualità obiettiva ed immutabile del soggetto, ma è il risultato di una valutazione, di un giudizio fatto dagli organi a ciò qualificati (il legislatore) intorno alla posizione del soggetto ed alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici. Nel giudizio importano quindi criteri di valutazione, che sono inevitabilmente politici e quindi legati all'equilibrio politico che si determina nel Paese in un particolare momento e gli elementi oggettivi che identificano la situazione del singolo, quali sono la ricchezza posseduta, acquistata o consumata ed i relativi accidenti (...), le condizioni di famiglia, di sesso, di età, di stato civile ed eventualmente di cittadinanza e così via.

Queste precisazioni confermano che il riferimento alla capacità

contributiva ha prevalentemente un valore di orientamento della futura azione legislativa e dal punto di vista giuridico pone un solo limite a quell'azione: che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali. Ma poiché è rimesso al legislatore ordinario di apprezzare e decidere quali siano gli elementi che sono rilevanti per caratterizzare o differenziare le posizioni individuali, anche questo limite è in sostanza influenzato dalla valutazione di quel legislatore” (13).

In conclusione, la Commissione economica ritenne opportuno inserire nella Costituzione “solo la dichiarazione dell'obbligo tributario e la indicazione di eventuali regole particolari sulla formazione delle leggi d'imposta e sulla esclusione o limitazione di forme di legislazione tributaria diverse dalla legge formale”. La determinazione di tutti gli ulteriori aspetti del rapporto impositivo avrebbe invece dovuto essere lasciato al legislatore (14); compresa la precisa quantificazione delle aliquote, da approvarsi anno per anno “come allegato della legge di

<sup>13</sup> MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., 12-13.

<sup>14</sup> L'espressa menzione nella Carta costituzionale dei principi di legalità e di capacità contributiva avrebbe dovuto essere seguita, secondo la Commissione economica, dalla formulazione di “un codice o legge fondamentale dei tributi contenente le regole sui principi generali sulla dichiarazione e sull'accertamento, sulla messa in riscossione, sulla esazione, sui privilegi, sul rimborso dei tributi, sulla giurisdizione e sul procedimento tributario, sulle penalità in materia d'imposta”. Inoltre, sarebbe stato necessario procedere “ad una revisione organica delle troppo numerose e contrastanti leggi d'imposta per un più razionale coordinamento dei fatti imponibili e delle regole prossime proprie dei singoli tributi, rimettendo invece alla legge di bilancio la determinazione e le modificazioni delle varie aliquote d'imposta”. La combinazione di queste discipline di diverso livello e la “gerarchia che viene così automaticamente a stabilirsi tra i vari gradi di norme” avrebbe portato, secondo la Commissione, a garantire “la chiarezza e la semplicità nell'applicazione dei tributi e nell'interpretazione amministrativa e giurisdizionale delle leggi che li reggono, con grande vantaggio per i cittadini, per lo Stato e per l'educazione civica al rispetto dell'obbligo tributario” (MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., 23-24).

bilancio”<sup>(15)</sup>.

Le indicazioni provenienti dalla lettura della Relazione di cui al Rapporto presentato all'Assemblea costituente dalla Commissione economica appaiono dunque inequivoche.

Pur avendo ben presente il problema dei limiti all'imposizione, necessari alla garanzia dell'individuo-contribuente di fronte al potere dello Stato-impositore, la Commissione economica optò per l'introduzione espressa di un solo limite formale per il legislatore tributario: un limite, cioè, relativo al tipo di strumento normativo da utilizzare per la disciplina dei tributi, ed alle regole peculiari da seguire nel legiferare in questa materia. La Commissione considerò, invece, inopportuno l'eventuale inserimento di espressi limiti sostanziali quantitativi al potere del legislatore in ambito fiscale, allo scopo di evitare “irrigidimenti”, a livello costituzionale, del potere impositivo. La sensazione che se ne trae è, appunto, che si volesse evitare la predeterminazione costituzionale della misura – massima e minima – dell'imposizione, allo scopo di lasciare al legislatore tributario la più ampia discrezionalità circa il peso – complessivo ed individuale – del prelievo fiscale<sup>(16)</sup>. D'altra parte, in un momento in cui tra gli obiettivi primari per il costituendo ordinamento italiano vi era il risanamento

---

<sup>15</sup> MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, cit., 24. L'approvazione delle aliquote d'imposta in allegato alla legge di bilancio avrebbe presentato un duplice vantaggio. In primo luogo quello “di rendere plastico ed evidente ad ogni cittadino, il rapporto che passa tra un determinato tipo di politica della spesa e l'aggravio tributario (...). In secondo luogo l'approvazione delle aliquote in uno con l'approvazione del bilancio, assicura il cittadino contro gli inconvenienti derivanti dalla possibilità che il peso delle imposte venga modificato in qualsiasi momento, il che perpetua uno stato di incertezza presso i singoli operatori economici”.

<sup>16</sup> Chiarissimo, in questo senso, l'esplicito riferimento alla necessità di determinare le aliquote d'imposta in allegato alla legge di bilancio.

della finanza pubblica, “l'esigenza di garantismo doveva per forza cedere il passo a quella dell'interesse fiscale” <sup>(17)</sup>. Inoltre, le finalità redistributive sociali che il costituendo ordinamento giuridico si proponeva avrebbero rischiato di venire compromesse, se si fossero previsti espressamente, a livello costituzionale, limiti più stringenti alla potestà tributaria.

In questa prospettiva si spiega quindi da un lato la necessità di esplicitare a livello costituzionale il dovere di contribuire alle pubbliche spese, e dall'altro la scelta di prevedere nella Costituzione il riferimento alla potestà tributaria come limite esclusivamente “politico” e non “tecnico e giuridico”. Allo stesso modo si comprende perché la capacità contributiva, pur intesa come espressione del principio di eguaglianza tributaria, dovesse costituire secondo la Commissione economica un semplice “orientamento della futura azione legislativa”. Si veniva così a configurare, “fermi alcuni limiti formali e sostanziali, un potere di tassare libero da particolari condizionamenti in rapporto ad un progetto di trasformazione in campo economico e sociale di grande momento” <sup>(18)</sup>.

---

<sup>17</sup> Così L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 276, il quale considera come nella redazione dei principi costituzionali in materia fiscale avessero una certa influenza anche fattori contingenti: “nello stesso momento in cui nell'assemblea Costituente si ponevano in discussione i temi finanziari, le straordinarie esigenze di spesa di quel periodo imponevano al Governo di emanare, a tamburo battente, tutta una serie di decreti legge tributari, che avrebbero fatto toccare all'inasprimento fiscale la punta più alta dell'intero quinquennio 1945/50” (*ibidem*, 275-276).

<sup>18</sup> Così F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, cit., 491: “porre dei limiti più incisivi al potere di tassare, alla fiscalità ed alla extrafiscalità, avrebbe voluto dire non disporre o disporre, ma tra 'lacci e laccioli', di uno degli strumenti fondamentali per poterlo realizzare, e dunque sostenere ed assecondare”.

3. (Segue) *La discussione in assemblea: capacità contributiva, progressività del sistema tributario e limiti soggettivi massimi e minimi all'imposizione.*

Non si può certo affermare che la discussione sul principio di capacità contributiva abbia impegnato l'Assemblea Costituente per molto tempo.

L'articolo in cui ha trovato espressione tale principio venne discusso e approvato dall'Assemblea soltanto al termine dell'esame del Titolo IV della Parte Prima della Costituzione, appena prima di passare alla discussione sulla Parte relativa all'Ordinamento della Repubblica (<sup>19</sup>).

La formulazione attuale dell'articolo 53 Cost. è il frutto di un'opera di efficace sintesi operata, di comune accordo tra i vari proponenti, su diversi emendamenti che erano stati presentati: *“tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello Stato sono tenuti al pagamento dei tributi in rapporto alla loro effettiva capacità contributiva, salvo le esenzioni e le prerogative previste dalle leggi”* (<sup>20</sup>); *“i tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività”* (<sup>21</sup>); *“salve le esclusioni e le riduzioni d'imposta intese ad assicurare la disponibilità del minimo necessario al soddisfacimento dei bisogni essenziali della vita, tutti debbono concorrere alle spese pubbliche in modo che l'onere tributario complessivo gravante su ciascuno risulti informato al criterio della progressività. Le disposizioni che costituiscono comunque eccezione al principio dell'uguaglianza tributaria possono essere stabilite solo per la attuazione di scopi d'interesse pubblico,*

---

<sup>19</sup> La discussione in Assemblea plenaria si tenne il 23 maggio 1947.

<sup>20</sup> Emendamento proposto dagli Onn. Castelli, Vanoni, Marazza, Vicentini, Martinelli, Arcaini, Cavalli, Mannironi, Avanzini, Firrao, Cremaschi, Franceschini, Ferreri, Sampietro, Balduzzi, Bertola, in ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., 1925.

<sup>21</sup> Emendamento proposto dall'On. Meda ed altri (si veda la precedente nota 4), in ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., 1924.



*con legge approvata a maggioranza assoluta dei membri delle due Camere*”<sup>(22)</sup>. Così l'On. Castelli comunicò all'Assemblea plenaria il risultato di questa sintesi: “Onorevoli colleghi, le tre formule dell'articolo aggiuntivo così come sono state presentate possono essere trasformate in una sola che viene a contemplare tutto l'insieme. La nuova formulazione che ho concordato anche con l'accordo degli onorevoli Scoca, Meda Luigi, Grieco e Laconi, è la seguente: *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”<sup>(23)</sup>.

Quanto alla successiva discussione in Assemblea, vi sono alcuni passi degli interventi dell'On. Scoca (in qualità di proponente dell'ultimo emendamento appena ricordato) e dell'On. Ruini (in qualità di Presidente della Commissione per la Costituzione) sui quali è il caso di soffermarsi.

L'On. Scoca, dopo aver esordito ricordando l'oggettivo rilievo del tema finanziario anche per il diritto costituzionale<sup>(24)</sup>, ha in particolare argomentato sull'importanza della progressività dell'imposizione. Lo Statuto albertino prevedeva (all'art. 25) un sistema tributario

---

<sup>22</sup> Emendamento proposto e svolto dall'On. Scoca, in ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., 1925.

<sup>23</sup> In ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., 1925 (il corsivo delle formule degli emendamenti e dell'articolo aggiuntivo è mio).

<sup>24</sup> “Onorevoli colleghi, avevo notato che in questo nostro progetto di Costituzione si è trattato di molte cose, e di alcune anche molto analiticamente, mentre viceversa vi era soltanto un accenno alla materia finanziaria, ed ho pensato che una Costituzione, specialmente se discende a certe analisi, non potesse ignorare la sostanza del fenomeno finanziario, il quale è un fenomeno generale, che tocca tutti in misura sempre più notevole. (...)” (in ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., 1925).

essenzialmente proporzionale: *“i regnicoli contribuiscono indistintamente nella proporzione dei loro averi ai carichi dello Stato”*. Il che non aveva tuttavia “impedito che la legislazione fiscale italiana si evolvesse nel senso della progressività”. Progressive erano infatti, “alla vigilia della riforma, le imposte sulle successioni e sulle donazioni nonché l'imposta complementare progressiva sul reddito delle persone fisiche (istituita nel 1923) e l'imposta comunale di famiglia risalente al lontano 1868” <sup>(25)</sup>.

L'introduzione di forme di imposizione progressiva non aveva, però, mutato il disegno complessivo del sistema tributario.

L'On. Scoca, rivolgendosi all'Assemblea, ricordava che “il nostro sistema tributario, nelle sue linee fondamentali, è ancora informato al concetto di proporzionalità, e di una proporzionalità zoppicante. Se pensiamo, infatti, che la massima parte del gettito della imposta diretta è dato ancora oggi dalle tre imposte classiche sui terreni, sui fabbricati e sulla ricchezza mobile, che sono a base oggettiva o reale e ad aliquota costante, mentre comparativamente assai scarso è la complementare sul reddito globale, che è a base personale e ad aliquota progressiva, abbiamo la riprova più convincente che lo stesso sistema delle imposte dirette si impernia sulla proporzionalità.

Se poi consideriamo che più dei tributi diretti rendono i tributi indiretti e questi attuano una progressione a rovescio, in quanto, essendo stabiliti prevalentemente sui consumi, gravano maggiormente sulle classi meno abbienti, si vede come in effetti la distribuzione del carico tributario avvenga non già in senso progressivo e neppure in misura proporzionale, ma in senso regressivo. Il che costituisce una grave ingiustizia sociale, che va eliminata, con una meditata e seria riforma tributaria. Non è questo il momento più opportuno per

---

<sup>25</sup> In questo senso G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1995.

attuarla, ma credo necessario che si inserisca nella nostra Costituzione, in luogo del principio enunciato dall'art. 25 del vecchio Statuto, un principio informato a un criterio più democratico, più aderente alla coscienza della solidarietà sociale e più conforme alla evoluzione delle legislazioni più progredite”.

Ecco quindi che “il sistema tributario nel complesso deve essere informato al principio della progressività (...). Io penso che l'Assemblea sia di accordo su ciò, perché le Assemblee politiche non si lasciano deviare dalle preoccupazioni scientifiche o pseudoscientifiche degli studiosi su questo argomento. Da un punto di vista scientifico (se di scientifico c'è qualcosa nella materia finanziaria, o nella scienza delle finanze) si può dimostrare, come è stato dimostrato, che, pur partendo da uno stesso principio, è possibile giungere sia alla regola della proporzionalità che a quella della progressività. Le dispute dei dotti su questo tema mi hanno lasciato sempre perplesso; non così le osservazioni d'ordine pratico. Ho sempre pensato che chi ha diecimila lire di reddito e ne paga mille allo Stato, con l'aliquota del 10 per cento, si troverà con 9 mila lire da impiegare per i suoi bisogni privati; mentre chi ne ha centomila, dopo aver pagato l'imposta del 10 per cento in base alla stessa aliquota, si troverà con una disponibilità di 90 mila lire. E' ovvio che per pagare l'imposta il primo contribuente sopporta un sacrificio di gran lunga maggiore del secondo, e che sarebbe equo alleggerire l'aggravio del primo e rendere un po' meno leggero quello del secondo. Si può discutere sulla misura e sui limiti della progressione: non sul principio. Il mio articolo aggiuntivo originario accennava espressamente alla necessità che a tutti i cittadini venga assicurata la disponibilità del reddito minimo necessario all'esistenza; ed anche su questo credo che ci sia la concorde adesione di tutte le parti di questa

Assemblea. Non si può negare che il cittadino, prima di essere chiamato a corrispondere una quota parte della sua ricchezza allo Stato, per la soddisfazione dei bisogni pubblici, deve soddisfare i bisogni elementari di vita suoi propri e di coloro ai quali, per obbligo morale e giuridico, deve provvedere. Da ciò discende la necessità della esclusione dei redditi minimi dalla imposizione; minimi che lo Stato ha interesse a tenere sufficientemente elevati, per consentire il miglioramento delle condizioni di vita delle classi meno abbienti, che contribuisce al miglioramento morale e fisico delle stesse ed in definitiva anche all'aumento della loro capacità produttiva. Da ciò discende pure che debbono essere tenuti in considerazione i carichi di famiglia del contribuente. Sono, questi, aspetti caratteristici di quella capacità contributiva, che la formulazione concordata dell'articolo aggiuntivo pone a base della imposizione”<sup>(26)</sup>.

L'On. Ruini, dopo aver ricordato come la materia fiscale fosse stata “distribuita razionalmente” nella Costituzione, pur in assenza di una disposizione specifica sui criteri dell'imposizione<sup>(27)</sup>, in merito alle

---

<sup>26</sup> In ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., 1925-1926. La rimanente parte dell'intervento dell'On. Scoca era relativa al tema delle esenzioni, che aveva proposto di regolare in modo da tutelare l'eguaglianza tributaria: “quando si accorda una esenzione, il movente di questa eccezione alla regola dell'uguaglianza di tutti i cittadini di fronte alle leggi tributarie” deve essere determinato “unicamente da scopi di interesse pubblico”, e “riconosciuto a mezzo di votazione qualificata delle Assemblee legislative” (*ibidem*, 1927).

<sup>27</sup> “La Commissione aveva, nel corso dei suoi lavori, esaminato la questione dei criteri direttivi dell'imposizione tributaria; al cui riguardo il Ministero della Costituente ha fatto tanti studi e tanti interrogatori; in complesso con conclusioni negative per l'inserzione di norme nella Costituzione. La nostra Commissione non ha creduto necessario di determinare nella Carta concetti che sono già acquisiti e molto ovvi. Ma ora sono state fatte varie proposte di norme: la Commissione non ha nessuna difficoltà a prenderle in considerazione” (in ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea*

varie proposte di un articolo aggiuntivo ebbe modo di chiarire – quanto alla progressività – come “la proposizione dell'onorevole Meda, non esatta se si riferisce alle sole imposte dirette (...) diventa ammissibile se si riferisce all'insieme del sistema tributario”. In ordine, invece, all'emendamento presentato dall'On. Castelli, ricordava il Presidente della Commissione che esso inizia “con una frase che intende assoggettare ai tributi anche gli stranieri, pur non nominandoli; ma la partecipazione alla vita politica, economica e sociale del paese non sembra concetto chiaro e felice (...). Non è necessario entrare in elocuzioni vaghe: basta dire che 'tutti devono concorrere' (...). Accettiamo il criterio della capacità contributiva che l'onorevole Castelli ha proposto. Lo Statuto albertino parla di averi, la Costituzione di Weimar parla di mezzi: la nostra accoglie la formula, tecnicamente preferibile, di 'capacità contributiva'. Tale formula contiene già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva, idea a cui ha dato risalto l'onorevole Scoca. La proposta dell'onorevole Scoca è larga e ingegnosa, e comincia appunto contemplando le esenzioni per lasciare ai cittadini un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita. Ma vi sono anche altre esenzioni (ad esempio quella pei primi anni nella costruzione di case) che possono essere suggerite da altri criteri, nell'interesse stesso di accumulare materia imponibile”.

In ogni caso, “sembra meglio restare al concetto generale (...) della capacità contributiva, che implica le esenzioni per chi non ha capacità contributiva: ed in tali condizioni senza dubbio si trova chi non ha il minimo indispensabile per vivere (...). In complesso, la disposizione che

---

*costituente*, Vol. I, cit., 1927).

ora vi leggerò, che è stata concordata dai tre proponenti sotto gli auspici della Commissione, è questa: 'Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività'. E' un'espressione sintetica, di stile costituzionale e non è né inesatta né incompleta. La Commissione è tranquilla nell'accogliere questo emendamento (...) in quanto è nella sua sostanza una disposizione democratica, e non crea difficoltà pratiche di applicazione e nessuna dubbiozza” (28).

Dalla discussione che ha accompagnato l'esplicita inclusione nella Costituzione italiana del principio di capacità contributiva, risultano evidenti, per quel poco che è dato cogliere, almeno due dati significativi. Rivelatori dell'intenzione del legislatore costituente sono soprattutto il riferimento alla progressività del sistema tributario, e la ripetuta considerazione della necessità di esimere dall'imposizione i redditi “minimi”.

La progressività dell'imposizione assumeva, chiaramente, il valore di “manifesto” per una politica fiscale redistributiva, considerata necessaria al nuovo assetto sociale del costituendo ordinamento italiano (29). La progressività del sistema tributario non era però concepita,

---

<sup>28</sup> In ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, cit., 1928. La discussione sul progetto di articolo aggiuntivo si concluse con una breve diatriba, occasionata da un intervento dell'On. Corbino, sulla esatta portata della progressività dell'imposizione (esatta portata che non venne volutamente specificata: il riferimento alla progressività del sistema tributario nel suo complesso consentiva, infatti, la coesistenza di tributi progressivi e non progressivi).

<sup>29</sup> Manifesto che secondo l'On. Scoca non doveva fondarsi sulle “dispute dei dotti”, ma sulla valutazione del differente sacrificio concretamente imposto, da un sistema tributario proporzionale, a persone di reddito diverso (tesi “di buon senso” non molto lontana, peraltro, da una delle argomentazioni “classiche” sostenute, in favore della progressività dell'imposizione, proprio dai “dotti”: la decrescenza dell'utilità marginale del reddito).

neppure in origine, come priva di limiti.

Non paiono esservi dubbi, innanzitutto, circa l'inerenza al principio di capacità contributiva di un limite soggettivo minimo all'imposizione, pur non espressamente menzionato nel testo costituzionale. Limite che, secondo quanto esposto dall'On. Scoca – e confermato dall'On. Ruini –, non avrebbe dovuto esclusivamente abbracciare l'esenzione dei redditi minimi, ma anche tenere in considerazione le necessità della famiglia del contribuente.

Vi è poi, nell'intervento dell'On. Scoca, anche un altro passaggio che, seppur sintetico, merita attenzione: “si può discutere sulla misura e sui limiti della progressione: non sul principio”. Qui viene evidentemente accennato (e nulla più) il problema del limite massimo all'imposizione.

Sembra potersene ricavare l'idea che la progressività del sistema tributario non deve consentire di assoggettare ad imposta i redditi minimi, ma neppure può spingersi all'infinito. La progressività del carico fiscale al crescere della capacità contributiva costituisce sì un criterio fondamentale della disciplina tributaria, ma è un criterio “relativo”: ammette infatti, persino in linea di principio, deroghe e precisazioni sia verso l'alto che verso il basso. L'importante è, in altre parole, che all'interno di una certa forbice – compresa tra il minimo esente ed un ipotetico massimo – la partecipazione dei contribuenti alle spese pubbliche aumenti in modo più che proporzionale, per ragioni di equità, al crescere della capacità contributiva di ciascuno.

Dalla discussione in Assemblea emerge, in ogni caso, un principio di capacità contributiva dal peso sostanziale decisamente maggiore di quello delineato dalla Relazione della Commissione economica. L'Assemblea costituente ha espressamente stabilito il dovere di tutti di

concorrere alle spese pubbliche, ma ha precisato che tale partecipazione deve avvenire *“in ragione”* di un criterio determinato: la capacità contributiva, appunto.

Si tratta certo di un criterio flessibile, che lascia notevole spazio alla discrezionalità del legislatore tributario, e non risolve il problema della natura *“politica”* o *“tecnico-giuridica”* di tale principio. La discussione in Assemblea, tuttavia, sembra comunque evidenziare una duplice funzione dell'art. 53 Cost.: strumento di solidarietà sociale da un lato, strumento di garanzia del contribuente dall'altro. Il che è evidente quantomeno con riferimento al limite soggettivo minimo dell'imposizione, nel quale il profilo solidaristico e quello garantistico trovano particolare contemperamento <sup>(30)</sup>.

4. *L'originario indirizzo “svalutativo” del principio di capacità contributiva e la distinzione tra norme costituzionali precettive e programmatiche.*

L'inserimento nella Costituzione italiana del principio di capacità contributiva fu seguito, in ogni caso, da reazioni piuttosto tiepide. Talmente timide che si parlò di un vero e proprio atteggiamento *“svalutativo”* assunto dalla dottrina che, nel periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore della Costituzione – ed anteriore all'inizio dei lavori della Corte costituzionale –, ebbe modo di occuparsi di tale principio <sup>(31)</sup>.

---

<sup>30</sup> Si rinvia, per l'approfondimento di questa problematica, al successivo capitolo II di questa Parte.

<sup>31</sup> L'aggettivo *“svalutativo”* è espressamente utilizzato, con riferimento alla prima interpretazione dell'art. 53 Cost., da I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 8-11, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 16-23, L. ANTONINI, *Dovere*



Alla base di questi atteggiamenti “svalutativi” stavano considerazioni diverse, ma tutte riconducibili ad alcune motivazioni fondamentali. In primo luogo, “gran parte della dottrina, ancora fortemente legata ai presupposti statalistici della dogmatica precedente”, non vedeva “di buon occhio la possibilità di fissare limiti giuridici alla 'sovranità tributaria' dello Stato” <sup>(32)</sup>. Notevole peso avevano pure “l'indeterminatezza del concetto di capacità contributiva, la pretesa insindacabilità delle scelte legislative da parte della Corte costituzionale, il riferimento del principio di capacità contributiva al sistema complessivamente considerato” <sup>(33)</sup>.

Del resto la capacità contributiva, ancora prima di acquisire dignità costituzionale, era stata definita persino “una petizione di principio” <sup>(34)</sup>. Il suo inserimento nella Costituzione non portò, in ogni caso, ad alcuna rivoluzione nel modo di pensare l'attività del legislatore in materia di tributi. La norma di cui all'art. 53 Cost. venne ritenuta “assurda” e “priva di significato” <sup>(35)</sup>; si sostenne poi che “la capacità contributiva, anche quando sia posta a base di un tributo, costituisce un concetto paragiuridico, che interessa l'economista, non il giurista”, e che, in ogni caso, “il giudizio sulla idoneità di un determinato fatto a costituire un indice della capacità contributiva è (...) riservato unicamente al

---

*tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 265-269. Ad essi si rinvia anche per la compiuta individuazione delle relative opinioni dottrinali.

<sup>32</sup> L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 266.

<sup>33</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 18-19.

<sup>34</sup> Così, espressamente, nel 1945, L. EINAUDI, *Prefazione* a L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, ristampa inalterata, Milano, 1975, ix: “il principio della 'capacità contributiva' è una petizione di principio ('si deve pagare quel che si può pagare': ma come si definisce il 'poter' pagare?)”.

<sup>35</sup> G. BALLADORE PALLIERI, *La nuova Costituzione italiana*, Milano, 1948, 63.

legislatore”<sup>(36)</sup>. Allo stesso modo, si ritenne che nel delineare il concetto di imposta “non può attribuirsi giuridica rilevanza, se non entro certi limiti ben ristretti”, al “riferimento ad una certa capacità contributiva del soggetto”, perché “la semplice espressione 'capacità contributiva' non è idonea, nella sua indeterminatezza, a costituire un precetto giuridico e neppure un elemento di esso”<sup>(37)</sup>.

A tutto ciò si aggiungeva la preferenza per la nota distinzione tra norme costituzionali precettive e programmatiche, elaborata dalla Corte di Cassazione come criterio interpretativo per risolvere il problema della compatibilità con la Costituzione delle leggi ad essa anteriori – e confermata dal Consiglio di Stato –<sup>(38)</sup>. Il principio di capacità

---

<sup>36</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, 255, nota 2.

<sup>37</sup> A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 74. Secondo l'Autore, infatti, “le situazioni di fatto, alle quali si collega un debito d'imposta, sono nettamente definite dalla legge”: ne consegue che, “per vedere se e quale presupposto del tributo si è nel caso concreto verificato, occorre aver riguardo esclusivamente alla descrizione fattane dal legislatore, senza la possibilità di indagare se esso sia o no indice d'una capacità contributiva, che, del resto, non si saprebbe neppure in base a quali criteri determinare”.

<sup>38</sup> Solo le norme precettive, infatti, e tra queste solo quelle ad applicazione immediata avrebbero potuto determinare, grazie al loro contenuto specifico e concreto, l'abrogazione delle leggi anteriori per incompatibilità con la Costituzione. Con la sentenza 7 febbraio 1948, in *Foro it.*, 1948, II, 57, la Corte di cassazione precisò che “la Costituzione è un complesso di norme principalmente precettive, ma che possono pure essere soltanto direttive o programmatiche, in quanto hanno per destinatario, oltre i soggetti di diritto, anche il futuro legislatore ordinario, di fronte al quale la norma giuridica costituzionale è posta in un grado gerarchico più elevato. Più precisamente le norme consacrate nella Costituzione (...) sono precettive, come tutte le norme giuridiche; ma alcune sono di immediata applicazione altre no. Occorre esaminare caso per caso. In linea generale, può dirsi che le norme, le quali riconoscono e garantiscono diritti di libertà civile (...) sono, di massima, oltre che precettive, anche di immediata applicazione, qualora beninteso non abbiamo bisogno di essere integrate per la loro applicazione: in quest'ultimo caso assumono, appunto, il carattere di norme direttive o programmatiche, nel senso che pongono principi, di cui il legislatore deve curare l'attuazione”.

contributiva fu catalogato tra le norme programmatiche, esclusivamente rivolte ad indirizzare l'attività del legislatore e prive di effetti immediati, inidonee a determinare *ex se* l'incostituzionalità di una legge tributaria<sup>(39)</sup>.

I vari interventi e riflessioni che trovano collocazione in questo primo indirizzo “svalutativo” sono diversamente argomentati e giustificati, ed è probabilmente impossibile – o troppo semplicistico – cercare di ricondurli ad una *ratio* unitaria. Al di là delle inevitabili

---

Per la giurisprudenza del Consiglio di Stato si veda, in particolare, la sentenza della V sezione, 26 maggio 1948, n. 303, in *Giur. it.*, 1948, III, 83: dopo aver ricordato che nella Costituzione vengono enunciati “principii generali ed astratti”, che costituiscono solo “direttive per il futuro legislatore” ed orientamento per l'interprete, e precetti che richiedono (espressamente od implicitamente) una attuazione a livello di legislazione ordinaria, il Consiglio di Stato concludeva che la Costituzione “contiene, infine, norme già complete e perfette in tutti i loro elementi, in ordine alle quali un ulteriore intervento del legislatore non si presenta necessario nemmeno per una successiva spiegazione od integrazione”.

Si deve ricordare, in ogni caso, che se la Corte di cassazione sembrava intendere la programmaticità della Costituzione come una eccezione alla regola, il Consiglio di Stato probabilmente la concepiva come una “vera e propria regola” (così E. MALFATTI, S. PANIZZA, R. ROMBOLI, *Giustizia costituzionale*, Torino, 2003, 45). In questo senso si veda anche M. BIGNAMI, *Costituzione flessibile, costituzione rigida e controllo di costituzionalità in Italia (1848-1956)*, Milano, 1997, 186, cui si rinvia per una più diffusa trattazione del rapporto tra abrogazione ed illegittimità costituzionale, e della distinzione tra norme costituzionali precettive e programmatiche (165-209).

<sup>39</sup> Considera esplicitamente l'art. 53 Cost. una disposizione programmatica, ad esempio, S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957, 99-106, nota 44. Per la giurisprudenza si veda in particolare Corte di cassazione, sez. un., n. 846, in *Giur. it.*, 1954, I, 1, 929: “non può dubitarsi che (...) l'art. 53 della carta costituzionale non sia immediatamente operante per difetto del necessario requisito della compiutezza, giacché richiederebbe sempre un ulteriore intervento del legislatore per rendere efficiente la relativa norma mediante i necessari adeguamenti e le opportune varianti da apportare alle preesistenti disposizioni, ove le medesime non fossero informate al principio costituzionale di cui sopra”.

differenze, essi sembrano tutti accomunati, però, da due presupposti di fondo condivisi, per lo meno implicitamente: l'idea che non fosse opportuno delimitare precisamente, in una Costituzione “rigida”, i poteri del legislatore in materia finanziaria; e la supposizione conseguente che, comunque, non tutto ciò che era stato tradotto in disposizioni costituzionali dall'Assemblea Costituente avesse un vero e proprio valore giuridico. Questa idea del principio di capacità contributiva come limite esclusivamente politico, ben si sposava, in realtà, con la concezione che di esso aveva espresso la Commissione economica <sup>(40)</sup>: un limite non avente valore “tecnico-giuridico”, e quindi non utilizzabile ai fini del sindacato di legittimità costituzionale <sup>(41)</sup>.

---

<sup>40</sup> Si veda il precedente paragrafo 2.

<sup>41</sup> Chiarissime, sul punto, le considerazioni di S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, cit., 105-106, il quale riteneva fosse da respingere nettamente “la tesi secondo la quale la Corte costituzionale, riconosciuta la illiceità delle leggi tributarie, può dichiararne la nullità”. Se “in base ad una norma programmatica, qual è quella sulla capacità contributiva, la Corte costituzionale potesse togliere efficacia ad una legge, il Parlamento verrebbe praticamente assoggettato dalla prima ad esercitare a un dato modo il suo potere legislativo in materia tributaria. Ciò è inammissibile. Fonte costituzionale dell'indirizzo politico del Parlamento è il popolo”. Altri organi possono influire sulle decisioni politiche del Parlamento, continua l'Autore, solo se esplicitamente abilitati dalla Costituzione. “Ora non solo difetta alla Corte costituzionale un'abilitazione del genere, ma la stessa funzione assegnatale si riveste del carattere giurisdizionale il quale, per sicura tradizione, nulla ha a che fare con l'indirizzo politico; e non è da presumere che nel nostro ordinamento tanta deviazione si rinvenga nel silenzio della Costituzione”. Inoltre, l'unico strumento di correzione della volontà del legislatore è costituito dal referendum abrogativo, ed “il fatto che un potere di abrogazione legislativa sia conferito al popolo, che sta in rapporto di speciale responsabilità politica con il Parlamento, dimostra che doppiamente del referendum sono inammissibili a favore della Corte costituzionale, che non si trova in nessun rapporto del tipo accennato né con il parlamento né con il popolo. Infine, l'eccettuazione delle leggi tributarie dal referendum abrogativo è disposta a favore delle prime e dell'esigenza che su una importante materia, qual è quella tributaria, il Parlamento possa attuare indisturbato la sua politica, non già per consentire ad altro organo costituzionale di concorrere

In questa prospettiva, il primo indirizzo interpretativo dell'art. 53 Cost. va contestualizzato in un periodo in cui si tardò, in realtà, a cogliere e ad applicare i meccanismi di un ordinamento costituzionale davvero “rigido”. “Una completa coscienza di questo avrebbe portato ad escludere in partenza l'ammissibilità di espressioni costituzionali prive di significato (cosiddette 'scatole vuote'), o la possibilità di scelte interamente discrezionali del legislatore”<sup>(42)</sup>. Si trattava, peraltro, di un ritardo in larga parte dovuto alla volontà di ridurre l'impatto della nuova Costituzione sul *corpus* della legislazione vigente, nella convinzione che fosse opportuno dare ad essa un'attuazione graduale. Il risultato fu, in ogni caso, quello di “congelare” sostanzialmente la Costituzione, sino all'inizio dei lavori della Corte<sup>(43)</sup>.

---

negativamente alla sua elaborazione”.

Peraltro, lo stesso Autore ritiene che l'inserimento nella Costituzione del principio di capacità contributiva nella Costituzione avesse lo scopo di “garantire il rispetto della persona umana, che l'imposizione arbitraria finisce con ledere, passando attraverso il suo patrimonio”, e di “garantire il singolo contro l'indirizzo politico della maggioranza al potere, qualunque sia questo indirizzo, e per amplissima che sia la sua corrispondenza agli orientamenti del popolo”. Riesce però difficile comprendere come questa funzione di garanzia del singolo contribuente potesse svolgersi effettivamente, se alla Corte costituzionale fosse stato precluso sindacare le scelte del legislatore tributario utilizzando l'art. 53 Cost. come parametro.

<sup>42</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 20.

<sup>43</sup> In questo senso E. MALFATTI, S. PANIZZA, R. ROMBOLI, *Giustizia costituzionale*, cit., 45-46: “la Costituzione è vista come una 'rivoluzione giuridica', la quale porterebbe a risultati pregiudizievole ove operasse subitamente, con effetti di rottura e di distruzione delle situazioni anteriori, tenuto conto della funzione puramente negativa del sindacato di costituzionalità demandato ai giudici”. Per questa ragione, il sindacato diffuso svolto dai giudici comuni nel periodo 1948-1956 (ai sensi del secondo comma della VII disposizione transitoria e finale) risulta poco significativo, secondo la comune valutazione, sia sotto il profilo qualitativo che quantitativo, condizionato dall'indirizzo delle supreme magistrature e caratterizzato “da un approccio formalistico”. Ne risultò “una profonda frattura tra il piano della legalità, affidato all'esegesi dei giudici comuni, e quello della costituzionalità,

L'insistenza nell'individuare un discrimine tra disposizioni costituzionali aventi un reale contenuto normativo e disposizioni di carattere meramente “politico”, sembra comunque rivelare anche una tendenziale diffidenza per il sistema accentrato di giustizia costituzionale, che la Costituzione aveva delineato.

A ben vedere, infatti, la “svalutazione” delle disposizioni costituzionali considerate “programmatiche” comportava pure, in potenza, una possibile “svalutazione” del ruolo della Corte costituzionale: tanto più si fossero individuate nella Costituzione norme “politiche” prive di contenuto giuridico precettivo, tanto meno sarebbe stato possibile per la Corte controllare l'attività del legislatore sotto il profilo della legittimità costituzionale; tanto più il Parlamento sarebbe stato libero di muoversi, sostanzialmente aggirando la Costituzione in

---

'congelato' in attesa dell'opera interpretativa che spetterà unicamente alla Corte costituzionale”. Gli Autori osservano, comunque, che anche da questa giurisprudenza “interlocutoria” venne qualche segnale interessante: già in questo periodo transitorio, infatti, qualche giudice di merito iniziò ad operare una interpretazione adeguatrice delle leggi alla Costituzione, anticipando la giurisprudenza successiva della Corte costituzionale, e recuperando in tal modo “unità del sistema normativo e pienezza di efficacia al diritto costituzionale, attraverso l'affermazione dell'idoneità di quest'ultimo a guidare l'attività ermeneutica dell'interprete piuttosto che non ad abrogare la fonte primaria” (*ibidem*, 46).

In argomento si veda l'analisi della “giurisprudenza costituzionale diffusa” del periodo 1948-1956 svolta da P. COSTANZO, *VII disposizione transitoria e finale*, in AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca e A. Pizzorusso, Bologna, 1995, 146-172. L'Autore in sintesi rileva come il giudizio tendenzialmente negativo, “specie sotto il profilo del ruolo svolto dai giudici nell'adeguamento ai principi costituzionali dei vari settori dell'ordinamento”, possa invece “risultare tutto sommato più articolato e riformulato in termini meno perentoriamente negativi, sia per il contributo che, da quell'esperienza, derivò al primo formarsi nel nostro Paese di una diffusa coscienza “pratica” sulle problematiche della giustizia costituzionale, sia (...) per il significato che essa ebbe nel panorama di una cultura giuridica in via di profonda trasformazione”, contribuendo “a mettere in luce i punti di crisi e di contraddizione indotti dal confronto tra vecchi e nuovi valori costituzionali”.

tutte le ipotesi in cui la sua azione non fosse precisamente delimitata e disciplinata – in via precettiva, appunto – dalla Carta fondamentale <sup>(44)</sup>.

Atteggiamento, questo, al cui rafforzarsi contribuirono, con tutta probabilità, non solo la linea interpretativa seguita in merito dalla Corte di Cassazione e dal Consiglio di Stato, ma anche il ritardo con cui la Corte costituzionale venne concretamente istituita e cominciò ad

---

<sup>44</sup> La svalutazione del carattere rigido della Costituzione si traduce quasi inevitabilmente, infatti, nella svalutazione del ruolo della Corte costituzionale nell'ordinamento giuridico (e viceversa). La distinzione tra norme costituzionali precettive e programmatiche, sorta come linea interpretativa per risolvere il problema dell'abrogazione delle leggi anteriori alla Costituzione, evidenziò quindi la permanenza in Italia, anche successivamente all'entrata in vigore della Carta fondamentale, di una certa diffidenza per il sistema di giustizia costituzionale.

E' bene ricordare, al riguardo, che non mancarono, in Assemblea costituente, voci dissenzienti rispetto all'introduzione di tale sistema. Ricordano A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2004, 29, che, in via di semplificazione, “soprattutto due furono i 'gruppi' contrari all'istituzione della Corte costituzionale: i 'vecchi' e autorevoli esponenti del precedente regime liberale (F.S. Nitti, V.E. Orlando, G. Salvemini) e le sinistre, segnatamente quelle marxiste (spec. P. Nenni e P. Togliatti). (...) Con l'eccezione di G. Martino (favorevole al nuovo organo), i vecchi liberali confermarono un radicale dissenso generale sulle funzioni della Corte”, e avrebbero preferito attribuirne le funzioni alla Corte di Cassazione (in questo senso Bertone, Nitti e Preti), o alla Corte dei Conti integrata da 12 parlamentari (Codacci Pisanelli). Le sinistre, invece, “consapevoli e preoccupate che la sola esistenza della Corte avrebbe finito con lo svuotare di senso l'idea di supremazia parlamentare e, con essa, il principio di legittimazione *popolare* del potere”, avrebbero preferito “ove proprio si fosse istituito l'organo, una qualche elezione *parlamentare*” (Laconi, Togliatti, Lami Starnuti). Osservano gli Autori come quest'ultimo indirizzo rivelasse “non semplicemente la generica opposizione a un particolare tipo di controllo di costituzionalità, ma al controllo *tout court* e (...) all'idea di Costituzione come 'legge superiore' (cui anche il *popolo* soggiace)”.

La corrente favorevole alla Corte costituzionale prevalse in ogni caso, sostenuta soprattutto da esponenti della Democrazia Cristiana, “che avevano colto in profondità la funzione della Corte costituzionale nel nuovo ordinamento”. Si possono qui ricordare, tra le argomentazioni favorevoli: la necessità di un organo capace di garantire effettivamente la rigidità della Costituzione (Perassi, Condorelli); l'opportuna presenza di un organo indipendente dal potere legislativo, capace di

operare <sup>(45)</sup>.

5. *Il superamento della distinzione da parte della prima giurisprudenza costituzionale ed il "rifiorire" di studi sulla capacità contributiva. L'art. 53 Cost. come parametro e garanzia. Rinvio.*

Quando, otto anni dopo l'entrata in vigore della Costituzione, la Corte costituzionale entrò finalmente in funzione, le diatribe sulla natura precettiva o programmatica delle disposizioni costituzionali furono ben presto abbandonate.

---

proteggere i diritti degli individui dai possibili abusi del Parlamento (Codacci Pisanelli); la indispensabilità, in un ordinamento a Costituzione rigida, di un controllo giurisdizionale formale e materiale sulle leggi (Mortati, Tosato); l'importanza fondamentale della Corte, come "pilastro dell'intera costruzione costituzionale", senza la quale "la Carta si ridurrebbe a una romantica dichiarazione, a una norma senza giudice e sanzione" (P. Rossi) (*ibidem*, 30).

Per un'analisi delle problematiche sollevate nella fase costituente dall'introduzione di un sistema di giustizia costituzionale si rinvia soprattutto ad A. PIZZORUSSO, *Art. 134*, in AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 64-76.

<sup>45</sup> La legge ordinaria disciplinante la costituzione ed il funzionamento della Corte, ai sensi del secondo comma dell'art. 137 Cost., fu approvata solo nel 1953; i giudici costituzionali di nomina parlamentare furono scelti a fine novembre 1955, e la Corte poté riunirsi la prima volta il 23 gennaio 1956. E' curioso osservare che proprio la parte politica che fu più favorevole alla Corte costituzionale nell'Assemblea costituente (Democrazia cristiana), una volta giunta al potere, abbia ritardato la istituzione concreta di tale organo. Ma è forse anche vero che, in presenza di quel costume politico definito da Calamandrei 'ostruzionismo di maggioranza' all'attuazione della Costituzione, "l'avvio dell'attività della Corte nel 1956 si rivela tutto sommato 'precoce', se si considera il ben più grave ritardo con il quale si rendono operativi altri precetti costituzionali fondamentali, come notoriamente quelli relativi all'ordinamento regionale o al referendum abrogativo" (E. MALFATTI, S. PANIZZA, R. ROMBOLI, *Giustizia costituzionale*, cit., 43-44).



La Corte, riappropriandosi pienamente del ruolo che le competeva in base alla Costituzione, precisò in modo netto – e da subito – che “la nota distinzione tra norme precettive e programmatiche (...) non è decisiva nei giudizi di legittimità costituzionale, potendo la incostituzionalità di una legge derivare, in determinati casi, anche dalla sua non conciliabilità con norme che si dicono programmatiche, tanto più che in questa categoria sogliono essere comprese norme costituzionali di contenuto diverso: da quelle che si limitano a tracciare programmi generici di futura ed incerta attuazione, perché subordinata al verificarsi di situazioni che la consentano, a norme dove il programma, se così si voglia denominarlo, ha concretezza che non può non vincolare immediatamente il legislatore, ripercuotersi sulla interpretazione della legislazione precedente e sulla perdurante efficacia di alcune parti di questa; vi sono pure norme le quali fissano principi fondamentali, che anche essi si riverberano sull'intera legislazione”<sup>(46)</sup>.

Con ciò veniva immediatamente a cadere la preclusione all'utilizzabilità delle disposizioni programmatiche come parametri nei giudizi di legittimità costituzionale. Ne risultavano, di conseguenza, rivalutate e nuovamente portate alla luce le disposizioni costituzionali fino a quel momento considerate alla stregua di semplici obiettivi politici, prive di contenuti giuridici immediatamente vincolanti per il legislatore. E, tra queste, l'art. 53 Cost. ed il principio di capacità contributiva.

Giustamente, dunque, si è osservato che il vero “colpo di grazia all'orientamento svalutativo” di tale principio venne inferto proprio “dalla prima sentenza della Corte costituzionale”<sup>(47)</sup>. Una volta ammessa, infatti, l'idoneità di ogni disposizione costituzionale a

<sup>46</sup> Corte cost., 14 giugno 1956, n. 1, in *Giur. Cost.*, 1956, 7.

<sup>47</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 20.

costituire parametro nei giudizi innanzi alla Corte, si trattava di chiarire quale fosse l'esatta portata di tali disposizioni, compreso l'art. 53 Cost.: se la Corte “poteva giudicare la conformità di ogni legge con tutte le norme costituzionali e quindi anche con il principio della capacità contributiva, doveva essere pur attribuito a questo un particolare significato nel corpus costituzionale”<sup>(48)</sup>. Non è affatto strano, quindi, che a partire dagli anni '60 si sia assistito ad una nuova “fioritura” di studi giuridici sulla capacità contributiva<sup>(49)</sup>. Scoperto un “nuovo” parametro da utilizzare nei giudizi di legittimità costituzionale, si rendeva necessario precisarne i confini e coglierne, attraverso l'attività ermeneutica, i possibili effetti sull'attività del legislatore in ambito fiscale.

Il rinnovato interesse per l'art. 53 Cost., d'altra parte, ha offerto – e offre tuttora – spunti di particolare interesse anche sotto il profilo, che in questa sede particolarmente importa, della misura quantitativa del prelievo fiscale.

E' assai difficile, in effetti, ragionare di capacità contributiva senza riflettere direttamente sulla sostanza del fenomeno impositivo, e senza soffermarsi sul problema – pressoché inevitabile – del *quantum* dell'imposizione. La Costituzione italiana, affermando che la

---

<sup>48</sup> Così F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 21. Nello stesso senso L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 268-269.

<sup>49</sup> I principali studi monografici in argomento (i “classici”, sui quali si tornerà spesso nel corso dei successivi capitoli) si collocano tutti in un periodo di poco superiore ai dieci anni. Si possono ricordare sin d'ora, in ordine cronologico: E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit. (1965); F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit. (1973).

partecipazione alle pubbliche spese deve avvenire “*in ragione*” della capacità contributiva, pone essenzialmente due ordini di quesiti. Il primo è relativo – quasi inutile dirlo – all'individuazione della capacità contributiva: in che cosa consiste, quando può dirsi presente, quali sono i fatti rivelatori di tale capacità? Il secondo riguarda la relazione esistente tra una certa capacità contributiva ed il prelievo fiscale cui è soggetto il contribuente cui essa si riferisce: che cosa significa “*in ragione*” ?; come incide su ciò il principio di progressività del sistema tributario? Da un lato vi è l'*an* dell'imposizione (contribuisce solo chi è capace), dall'altro il *quomodo* (chi contribuisce, lo deve fare a seconda della sua capacità).

La riflessione sull'*an* e sul *quomodo* della capacità contributiva viene facilmente ad incidere sul problema della misura dell'imposizione e dei suoi limiti, al punto da costituirne una sorta di corollario. Quando si ragiona dell'esistenza o meno di capacità contributiva, è praticamente impossibile non prendere posizione in ordine alla presenza di un limite minimo all'imposizione. Allo stesso modo, quando si cerca di stabilire in che modo vari il dovere di contribuzione al variare della capacità contributiva, diviene quasi inevitabile domandarsi se sussistano limiti massimi al prelievo; limiti capaci di porre un freno alla progressività che caratterizza il nostro sistema tributario <sup>(50)</sup>.

Questa è la ragione per cui la maggior parte degli approfondimenti dedicati in Italia al tema dei limiti dell'imposizione è stata svolta – e trova tuttora collocazione – nell'ambito della riflessione sul principio di

---

<sup>50</sup> Il problema che si pone è, in altri termini, il seguente: all'aumentare della capacità contributiva aumenta indiscriminatamente anche il carico fiscale, o c'è un limite a tale incremento? Ci si potrebbe anche domandare, estremizzando i termini della questione: se ciascuno è tenuto a contribuire alle spese pubbliche in funzione della sua capacità contributiva, e se “*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”, una capacità contributiva tendente all'infinito genera un dovere di contribuzione tendente all'infinito oppure no?

capacità contributiva. La “rivalutazione” dell'art. 53 Cost. come parametro utilizzabile ai fini del sindacato di costituzionalità, ha infatti portato con sé l'idea che il principio di capacità contributiva sia non solo principio di solidarietà, ma anche di garanzia. Se è giusto, cioè, che ciascuno contribuisca alle spese funzionali al bene di tutti, è anche giusto che tale contribuzione sia ragionevole. E la ragionevolezza dell'imposizione sta appunto, secondo quanto stabilisce la Costituzione, nel partecipare alle spese pubbliche *solo se* esiste capacità contributiva (*an*), e *solo in ragione di essa* (*quomodo*).

Del resto, non si può certo dire che il profilo della garanzia dell'individuo di fronte allo Stato percettore di risorse fosse ignoto all'Assemblea costituente. I costituenti avevano ben chiara l'opportunità di prevedere a livello costituzionale una garanzia per il contribuente che non fosse solo formale, ma anche sostanziale <sup>(51)</sup>. Si optò, è vero, per una formula volutamente sintetica ed indeterminata, ma fu una scelta causata, oltre che da esigenze di “stile costituzionale” <sup>(52)</sup>, dalla preoccupazione di non comprimere troppo la discrezionalità del legislatore tributario. E ciò non solo in considerazione del periodo di emergenza finanziaria, ma anche delle esigenze di un'ordinamento che si proponeva esplicitamente di intervenire sul piano economico nella società, per favorirne il miglioramento <sup>(53)</sup>.

---

<sup>51</sup> Va comunque ribadito che l'attenzione per l'aspetto garantistico sostanziale dell'imposizione traspare più dalla discussione in assemblea che dalla Relazione della Commissione economica, per lo meno sotto il profilo della coesistenzialità al principio di capacità contributiva di un limite soggettivo minimo dell'imposizione.

<sup>52</sup> Inequivocamente, al riguardo, le parole con cui l'On. Ruini propose all'Assemblea il testo definitivo dell'articolo aggiuntivo (si veda il precedente paragrafo 3).

<sup>53</sup> Come osserva F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, cit., 491, “la voluta e difesa stringatezza e sinteticità delle disposizioni in materia tributaria, in particolare in tema di limiti sostanziali al

In ogni caso, non sembra che l'idea di una possibile limitazione del prelievo fosse estranea all'Assemblea costituente. Semplicemente si preferì, con tutta probabilità, lasciare al successivo approfondimento dottrinale e giurisprudenziale il compito di precisare l'esatta portata della disposizione costituzionale <sup>(54)</sup>. Il che puntualmente avvenne, una volta superata la distinzione tra norme precettive e programmatiche, e recuperato l'art. 53 Cost. tra i principi costituzionali giuridicamente – e non solo politicamente – rilevanti.

---

potere di imposizione, è frutto della consapevolezza che i tributi debbono finanziare lo Stato sociale ed interventista, sostenere una crescente spesa pubblica e, allo stesso tempo, secondare e realizzare i fini dell'ordinamento, e che eccessivi vincoli rispetto a questa accentuata funzionalità, fiscale ed extrafiscale, del sistema fiscale sono di intralcio e vanni evitati”.

<sup>54</sup> In questa prospettiva, le considerazioni conclusive dell'On Ruini, secondo cui il testo dell'articolo aggiuntivo non avrebbe creato “difficoltà pratiche di applicazione e nessuna dubbiozza” (si veda sempre il precedente paragrafo 3) appaiono dunque eccessivamente – e forse volutamente – ottimistiche. Non v'è dubbio, infatti, che l'art. 53 Cost. sia una disposizione felicemente formulata, e frutto di una capacità di sintesi che ormai il legislatore – anche costituzionale – ha perso: ciò non toglie che anche una disposizione come questa vada “riempita di significato” (*etiam in claris fit interpretatio*, potremmo dire). Peraltro, che il principio di capacità contributiva non fosse ovvio e meritasse approfondimento è dimostrato, oltre che dalla “fioritura” di studi in argomento, cui si accennava poco sopra, dalla complessità ed ampiezza della successiva giurisprudenza costituzionale.



## CAPITOLO SECONDO

### IL LIMITE COSTITUZIONALE MINIMO DELL'IMPOSIZIONE ED IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: 1. Premessa. I limiti quantitativi dell'imposizione e l'art. 53 Cost.: dottrina, legislazione e giurisprudenza costituzionale a confronto. Opportunità di muovere dal limite minimo. – 2. Il limite minimo dell'imposizione come contenuto necessario del principio di capacità contributiva. – 3. L'estensione soggettiva ed oggettiva del minimo esente: il problema dell'incidenza dei carichi di famiglia e dell'allargamento del minimo oltre quanto è strettamente necessario per sopravvivere. – 4. (*Segue*) I possibili ulteriori fondamenti costituzionali del limite minimo e della sua estensione soggettiva ed oggettiva. – 5. Il limite minimo all'imposizione e la giurisprudenza costituzionale in tema di “minimo vitale”. – 6. (*Segue*) Rilievi critici. Insufficiente (e problematica) individuazione dei vincoli alla discrezionalità legislativa. – 7. La disciplina vigente del minimo vitale. a) Il recente sistema delle deduzioni: carenza oggettiva e discriminazione soggettiva. – 8. (*Segue*) b) Ritorno al sistema delle detrazioni. Persistente e sostanziale ineffettività del limite costituzionale minimo dell'imposizione.

1. *Premessa. I limiti quantitativi dell'imposizione e l'art. 53 Cost.: dottrina, legislazione e giurisprudenza costituzionale a confronto. Opportunità di muovere dal limite minimo.*

Il tema della limitazione quantitativa del prelievo fiscale pone, alla luce dell'art. 53 della Costituzione, un insieme vario di problemi interpretativi, distinti ma inevitabilmente connessi.

Il primo è relativo al tipo di limite configurabile: esiste esclusivamente un limite minimo (si è contribuenti solo a partire da una

certa capacità economica) oppure anche un limite massimo (non si può essere gravati oltre un certo sacrificio della propria capacità contributiva)? E, quanto alla misura massima del prelievo, il limite eventualmente ricavabile in via esegetica è soggettivo oppure anche oggettivo? Il possibile vincolo per il legislatore tributario, cioè, riguarda la pressione fiscale individuale, quella complessiva, o entrambe? <sup>(1)</sup>.

Il secondo profilo problematico riguarda il rapporto tra approfondimento dottrinale e giurisprudenza costituzionale: le elaborazioni dottrinali sul punto hanno trovato conforto nelle decisioni della Corte costituzionale oppure no? Esistono limiti al prelievo davvero effettivi, perché utilizzati per sindacare la legittimità costituzionale delle scelte del legislatore tributario?

Il terzo attiene invece alla relazione tra limiti costituzionali eventualmente ricavati in via interpretativa e legislazione fiscale vigente: le regole positive che disciplinano l'imposizione fiscale in Italia rispettano oppure no tali limiti? E' possibile affermarne l'incostituzionalità per violazione dell'art. 53 Cost.?

Si tratta quindi, in sintesi, di cercare di capire: *se e quali* limiti costituzionali al prelievo fiscale di carattere quantitativo siano ricavabili in via interpretativa dal testo attuale della Costituzione italiana; *se* tali limiti siano parametri utilizzati – o perlomeno utilizzabili – dalla Corte costituzionale; *se* la legislazione italiana vigente appaia, sotto questi aspetti, costituzionalmente legittima.

Da dove partire, per cercare di rispondere a queste domande? E' intanto preferibile, per ragioni di metodo e di chiarezza espositiva, suddividere il “confronto” tra dottrina, giurisprudenza e legislazione a seconda del tipo di limite considerato. Sembra poi opportuno muovere

---

<sup>1</sup> Per la distinzione tra pressione fiscale individuale e complessiva si rinvia a quanto osservato nel corso del Capitolo III della Parte Prima, paragrafo 4.



dall'analisi delle questioni connesse al limite minimo, per un duplice ordine di ragioni: in primo luogo, ciò consente di sviluppare alcuni “corollari” del principio di capacità contributiva emersi già nel corso dei lavori della Costituente – soprattutto in sede di approvazione del testo dell'attuale art. 53 –. Inoltre, logica vuole che prima di chiedersi *fino a dove* operi il dovere di contribuzione (qual è il grado massimo di sacrificio cui è assoggettabile il contribuente), ci si domandi *a partire da dove* tale dovere possa ritenersi sussistente. Non pare sensato, in altri termini, riflettere sulla misura massima dell'imposizione, se prima non si comprende quando esista capacità contributiva, che del prelievo fiscale è imprescindibile presupposto.

2. *Il limite minimo dell'imposizione come contenuto necessario del principio di capacità contributiva.*

In via di prima approssimazione al tema, si può ragionevolmente affermare che esiste un limite minimo all'imposizione quando l'ordinamento giuridico riconosce a ciascun individuo un certo *quantum* di ricchezza individuale non assoggettabile a prelievo tributario. La richiesta di partecipare alle spese pubbliche, che lo Stato avanza nei confronti di ogni potenziale contribuente, si arresta di fronte ad uno “spazio minimo di libertà fiscale” invalicabile.

L'idea, il principio che sottostà al riconoscimento di questa ricchezza intangibile è di facile ed immediata comprensione: non si può chiedere di partecipare alle spese pubbliche ad un soggetto che non dispone almeno di quanto è necessario per badare ai propri bisogni. La tutela del “minimo vitale”, garantita da una corrispondente limitazione

quantitativa del prelievo fiscale, non può che apparire condivisibile, anche ad un primo superficiale esame: risponde infatti ad elementari esigenze di equità – fiscale, innanzitutto, ma non solo –, che nessun sistema tributario dovrebbe ignorare.

Ciò non toglie che la “copertura costituzionale” di questo limite minimo ponga diversi problemi. Il primo e più importante, con riferimento all'ordinamento italiano, consiste nel fatto che la tutela del “minimo vitale” non è espressamente prevista dall'art. 53 della Costituzione. Diviene dunque indispensabile cercare di capire quale rapporto esista tra il principio di capacità contributiva ed il limite soggettivo minimo dell'imposizione: il principio espresso dall'art. 53 Cost. presuppone il rispetto di tale limite minimo oppure no? Si è capaci di partecipare alle spese pubbliche solo quando viene superato un certo *quantum* di ricchezza individuale, o la capacità contributiva è principio concettualmente distinto ed autonomo rispetto alla garanzia del “minimo vitale” ?

Se si risponde nel primo senso (il limite minimo è “intrinseco” alla capacità contributiva), i dubbi nascenti dalla mancata espressa previsione costituzionale del limite sono presto destinati a cadere. Se invece si ritiene che il limite minimo costituisca una qualificazione ulteriore, ma non necessaria della capacità contributiva (il limite minimo è “estrinseco” alla capacità contributiva), allora la sua giustificazione costituzionale va rinvenuta altrove, attraverso un'attività interpretativa assai meno ovvia e scontata.

Si può da subito notare che è opinione pressoché uniforme sul punto che il limite minimo all'imposizione sia “intrinseco” alla capacità contributiva. L'esistenza di uno spazio minimo di ricchezza non prelevabile a titolo d'imposta pare indissolubilmente legata ad una certa

concezione della capacità contributiva, che si è affermata in Italia sin dall'assemblea costituente: una delle ragioni principali dell'inserimento del principio di capacità contributiva nella Costituzione italiana sembra, infatti, proprio riconducibile all'esigenza di dare garanzia costituzionale al “minimo vitale” <sup>(2)</sup>. L'idea, largamente condivisa, che il principio di capacità contributiva contenga già in sé un limite minimo all'imposizione è strettamente connessa alla concezione che pone alla base del dovere di partecipare alle pubbliche spese la capacità economica del contribuente <sup>(3)</sup>.

---

<sup>2</sup> Si rinvia, al riguardo, agli interventi degli onorevoli Scoca e Ruini, riportati nel terzo paragrafo del precedente capitolo. Osserva F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, che “dai lavori preparatori alla Costituzione risulta addirittura che proprio la necessità di esentare il minimo fu *la ragione principale* per l'introduzione del principio di capacità contributiva nella carta costituzionale” (corsivo dell'Autore). La dottrina ha, peraltro, pressoché unanimemente sottolineato l'importanza della discussione in assemblea costituente, ai fini dell'esenzione da imposta dei redditi minimi: così, ad esempio, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 448, I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 75, e L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, 1996, 277, 349-350.

<sup>3</sup> In questo senso si vedano in particolare: I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 67-73: se capacità contributiva significa “attitudine a contribuire”, allora “presupposto essenziale del prelievo tributario è (...) la sussistenza di una fonte economica, non potendo ovviamente realizzarsi alcun prelevamento di ricchezza là dove ricchezza non c'è” (*ibidem*, 68-69); F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 217-260, secondo cui “capacità contributiva non è (...) qualsiasi manifestazione di ricchezza, ma *solo quella forza economica che debba giudicarsi idonea a concorrere alle spese pubbliche, alla luce delle fondamentali esigenze economiche e sociali accolte nella nostra costituzione*” (*ibidem*, 238, corsivo dell'Autore); E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 129-187, 434-438; G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1964, I, 25; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 63-105; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 46; F. BATISTONI FERRARA,

Il percorso argomentativo seguito sembra essere nella sostanza il seguente. L'idoneità di partecipare alle spese pubbliche è determinata dall'insieme dei fatti espressivi della forza economica del contribuente: il contribuente è tanto più "capace", quanto più i fatti economici a lui riferibili sono indicativi di ricchezza (accumulata, prodotta, consumata) <sup>(4)</sup>. All'aumentare di uno o più presupposti, espressivi di forza economica (ad esempio il reddito), aumenta dunque il prelievo (più che proporzionalmente, in caso di progressività dell'imposizione). In tal modo il principio di capacità contributiva opera allo stesso tempo come garanzia – il tributo presuppone l'esistenza di un fatto espressivo di ricchezza economica – e come dovere di solidarietà: chi è economicamente più "fortunato" è chiamato a contribuire in misura maggiore di chi lo è meno.

Perché possa ritenersi operante il dovere di solidarietà, è però necessario che il contribuente sia abbastanza "capace" da essere in grado di provvedere a se stesso. "Se capacità contributiva (...) non significa mera assoggettabilità all'imposizione, ma attitudine alla contribuzione, cioè disponibilità dei mezzi economici necessari per far fronte al prelievo, non può considerarsi contributivamente capace chi abbia mezzi appena sufficienti o addirittura insufficienti

---

*Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, III aggiornamento, Milano, 1999, 352.

Sulla capacità contributiva intesa come "forza" economica complessiva del contribuente si tornerà in ogni caso nel corso del prossimo capitolo, allo scopo di valutarne le conseguenze sulla possibile individuazione di limiti massimi al prelievo.

<sup>4</sup> Sono normalmente considerati indici di capacità contributiva: il reddito complessivo, il patrimonio complessivo, la spesa complessiva, gli incrementi patrimoniali di cui un soggetto beneficia a diverso titolo (successioni, donazioni, vincite varie), gli incrementi di valore del patrimonio: in questo senso F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 218-219, e F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 352.

all'esistenza" <sup>(5)</sup>. Non sarebbe ragionevole, in effetti, pretendere che un soggetto economicamente debole sacrificasse anche solo una parte del poco di cui dispone per il bene della collettività. Dovrebbe, al contrario, essere la collettività a sacrificarsi per lui: "il possesso di un reddito non superiore a quanto è strettamente necessario per l'esistenza, o il consumo di un bene di prima necessità, invece che dimostrare capacità contributiva, manifesta uno stato di bisogno" <sup>(6)</sup>. Chi dispone di un reddito appena sufficiente per vivere non può dunque essere soggetto passivo dell'obbligo di contribuzione: *primum vivere, deinde contribuere* <sup>(7)</sup>.

Si perverrebbe, in caso contrario, ad una conclusione assurda: lo Stato che pretendesse di percepire imposte anche dai redditi minimi sarebbe poi tenuto a restituirle agli stessi "contribuenti", sotto forma di sovvenzioni di vario tipo, in attuazione delle finalità solidaristiche dell'ordinamento. Lo Stato dovrebbe, cioè, *chiedere* a tutti, anche a chi guadagna quanto è appena sufficiente per vivere, per poi *dare* a coloro che si trovano in condizione di bisogno. Un'ipotesi di questo tipo potrebbe forse avere senso solo all'interno di un ordinamento a carattere marcatamente paternalistico, che pretendesse di occuparsi di

---

<sup>5</sup> I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 74.

<sup>6</sup> Così F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 227, secondo il quale, pertanto, l'esenzione del minimo vitale "non solo corrisponde ad un evidente criterio logico, ma si armonizza con il carattere solidaristico del dovere: il concorso alle spese pubbliche, proprio in quanto solidaristico, deve essere adempiuto da quelli che hanno, anche per quelli che non hanno". Sul punto si veda anche L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 348, secondo cui dall'art. 53 Cost. è possibile ricavare, "come suo corollario specifico, un principio idoneo a escludere che 'costi di solidarietà' possano essere addossati ai soggetti passivi della solidarietà stessa".

<sup>7</sup> La massima è riportata espressamente, tra gli altri, da E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 448, ed I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 74.

ogni aspetto della vita dei consociati: in effetti, “in un sistema in cui l'ente pubblico provvedesse direttamente ai bisogni primari degli individui, assicurando a tutti, gratuitamente ed indistintamente, vitto, alloggio, vestiario, assistenza sanitaria, istruzione, ecc. (...), l'esenzione di un minimo vitale non avrebbe più ragione d'essere” <sup>(8)</sup>. Una simile prospettiva si addice, con tutta probabilità, ad uno Stato totalitario <sup>(9)</sup>, ma certo non all'ordinamento italiano che, anche se indubbiamente caratterizzato da una connotazione paternalistica, rimane pur sempre uno Stato liberaldemocratico, in cui l'individuo mantiene margini – più o meno ampi – di autonomia rispetto alla Pubblica Amministrazione <sup>(10)</sup>. D'altra parte, l'analisi dei lavori dell'Assemblea costituente e del successivo approfondimento dottrinale consente di fugare ogni dubbio circa l'inerenza al principio di capacità contributiva del limite minimo dell'imposizione <sup>(11)</sup>.

---

<sup>8</sup> Così I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 82, che ritiene realizzabile tale ipotesi, ad esempio, in “ordinamento sociale militarizzato”.

<sup>9</sup> O, in ogni caso, fortemente autoritario, nel quale l'erogazione generalizzata e gratuita di servizi pubblici ai “cittadini” integra più che altro un meccanismo di controllo delle masse soggette al potere di governo, e da esso in tutto e per tutto dipendenti.

<sup>10</sup> In senso contrario P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 219, secondo cui è “ben ammissibile che la misura del minimo imponibile possa ridursi, fino talora quasi a scomparire, in ragione di un incremento di altri strumenti di protezione e promozione dei bisogni elementari dell'individuo e della sua famiglia, la cui individuazione anzi è probabilmente più funzionale ad un progetto coerente con la logica produttiva emergente dalla tavola dei valori costituzionali”.

<sup>11</sup> Connesso ma distinto è invece il problema, rilevato da I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 82-84, relativo al computo del minimo vitale alla luce dei servizi sociali prestati al contribuente: “poiché la esenzione del minimo vitale trova giustificazione nelle particolari esigenze cui tale minimo è destinato, e poiché analoghe finalità possono essere perseguite dall'ente pubblico mediante i c. d. servizi sociali, è evidente l'incidenza di questi su quello”. Può quindi avvenire che “taluni bisogni vitali dell'individuo

L'esenzione da imposta di un certo *quantum* minimo di ricchezza risponde dunque ad una esigenza elementare di “ragionevole solidarietà” propria dell'attuale Stato di diritto, che evidenzia come non tutti i fatti espressivi di forza economica possano essere considerati manifestazioni di capacità contributiva. Quest'ultima non si desume, infatti, da qualunque espressione di ricchezza – anche minima – e di capacità economica, ma solo da quella che eccede una determinata quantità, indispensabile per la vita stessa dell'individuo <sup>(12)</sup>: il vengano soddisfatti direttamente dall'ente pubblico, attraverso particolari forme di assistenza sociale”; in questi casi, dunque, il minimo vitale individuale dovrebbe subire una riduzione, “pari al minor costo vitale conseguente al godimento della misura assistenziale”. In senso analogo si veda F. FORTE, *Note sulle norme tributarie costituzionali italiane*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1956, I, 396-397, che osservava come il prelievo fiscale a carico dei meno abbienti possa ritenersi giustificato in presenza di elevate spese sociali, che “restituiscono” agli stessi una parte significativa del prelievo: “è stato dimostrato che, anche con un finanziamento a carico dei medesimi beneficiari, le spese pubbliche per la sicurezza sociale adempiono ad una importante funzione, dal momento che, ben difficilmente queste forme di assistenza, i piccoli redditeri potrebbero assicurarsele mediante le proprie iniziative individuali e che d'altronde probabilmente essi, lasciati liberi di scegliere, non dimostrerebbero abbastanza senso di previdenza per anteporre il bisogno di sicurezza sociale ad altri bisogni più concreti”.

<sup>12</sup> La capacità contributiva, quindi, presuppone la capacità economica ma non si identifica con essa: così in particolare conclude E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 447: “non tutta la ricchezza dell'individuo esprime attitudine alla contribuzione”. Secondo I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 73-74, la capacità economica, pur costituendo il presupposto ed il limite della capacità contributiva, “con questa tuttavia non si confonde e non si identifica. (...) Anche se non si può escludere che, in concreto, la capacità contributiva di un soggetto risulti uguale alla sua capacità economica (...), ciò potrà accadere eventualmente, ma non necessariamente”. “La non coincidenza dei concetti di capacità economica e di capacità contributiva discende” proprio, ad esempio, “dall'intassabilità del minimo vitale”. Analogamente F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 236, per il quale in ogni caso “nel concetto di capacità contributiva è *implicito un elemento di giudizio*, una valutazione, una stima sull'idoneità a concorrere alle spese pubbliche” (corsivo dell'Autore). Nello stesso senso si vedano anche G. FALSITTA, *Manuale di*

contribuente diviene tale solo *a partire da* una certa capacità economica, e non prima. Ne consegue che non tutta la capacità economica, “per quanto elevata sia, potrà essere assunta a capacità contributiva, ma solo quella parte che residui, ed in quanto residui, alla detrazione del minimo vitale”<sup>(13)</sup>.

Ecco dunque spiegata la relazione di necessarietà che lega la capacità contributiva alla tutela del “minimo vitale”. Il limite minimo al prelievo tributario è “intrinseco” alla capacità contributiva perché, in realtà, si è idonei a partecipare alle spese pubbliche solo per quella parte di ricchezza individuale che supera un certo *quantum* (14): “chi ha un

---

*diritto tributario. Parte generale*, 2003, 141; F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1952, 307-308.

<sup>13</sup> Così I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 74. Il termine detrazione pare qui usato dall'Autore attecnicamente: infatti, se si considera come presupposto di capacità contributiva un certo fatto espressivo di capacità economica (un determinato reddito, ad esempio), sembra più corretto parlare di deduzione: il reddito per il quale esiste capacità contributiva – sul quale, quindi, calcolare l'imposta – è quello che eccede il reddito minimo esente, dedotto – appunto – dal reddito complessivo. Sul rapporto deduzione/detrazione, ai fini del rispetto del limite costituzionale minimo dell'imposizione, si tornerà in ogni caso *infra*, nel corso dei paragrafi 6 e 7.

<sup>14</sup> Sull'inerenza del limite minimo all'imposizione al principio di capacità contributiva si rinvia comunque ad E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 212-219, il quale ricorda come le “spiegazioni teoriche dell'esenzione dei redditi minimi, procedenti dal concetto della giustizia tributaria, possono raggrupparsi in due categorie”. Alla base della prima (oggettiva) sta “l'idea fondamentale che (...) il reddito minimo costituisce una spesa di produzione destinata alla reintegrazione delle energie lavorative consumate da chi ottenga un reddito con la propria attività. Al pari delle spese di produzione che fronteggiano il logorio fisico ed economico dei capitali materiali, anche il minimo di esistenza va dedotto dalla base imponibile, non manifestando attitudine al prelievo fiscale”. La seconda invece (soggettiva) evidenzia “la diversa intensità e urgenza che presentano i bisogni elementari dell'esistenza rispetto ad ogni altro bisogno avvertito dall'individuo. Si tratta di bisogni il cui soddisfacimento si rivela pregiudiziale ad ogni altro consumo; infatti non è pensabile che l'individuo si volga al perseguimento di altri interessi se non possiede almeno quanto gli è indispensabile per non morire



reddito così basso da non essere suscettibile di ulteriore riduzione, essendo assorbito per intero dai bisogni urgenti, ha una capacità contributiva nulla; ed è logico quindi che a questo soggetto nulla si chieda a titolo d'imposta" (15). L'art. 53 Cost., letto anche alla luce dell'art. 2, costituisce dunque il primo fondamento costituzionale del limite minimo dell'imposizione fiscale: il dovere di contribuire alle spese pubbliche, inteso come dovere di solidarietà sociale ed economica, impone di lasciare esente da tributo chi è appena in grado di badare a se stesso (16).

---

d'inedia e per difendersi dalle intemperie”.

<sup>15</sup> Così S. GALLO, *Manuale pratico di diritto tributario*, Padova, 1997, 48.

<sup>16</sup> Al riguardo si veda anche A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Rin. dir. trib.*, 1999, I, 975, che fonda la necessità di tutelare il minimo vitale sul “solidarismo” accolto nella Costituzione, e sulla garanzia dei diritti inviolabili della persona. Si segnala, quanto a particolarità della posizione sostenuta, G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 124, che colloca il problema dell'esenzione dei redditi minimi nell'ambito di una teoria che evidenzia i limiti all'imposizione derivanti dalla necessità di tutelare il sistema di economia privata (e sulla quale si tornerà nel corso del prossimo capitolo): “la necessità di affrancare dal tributo i più bassi valori della ricchezza destinati al sostentamento del singolo, deriva ancor più spiccatamente dalla opinione secondo la quale il principio di capacità contributiva tutela il mantenimento di un'economia privata, ponendo un limite all'indiscriminato potere di imposizione”. Nei confronti del contribuente tale garanzia “si concreta nella franchigia fiscale di quella parte della ricchezza posseduta che serve al suo sostentamento, giacché la persistenza della capacità produttiva dell'uomo come componente dell'economia privata, si identifica ovviamente con la sopravvivenza dell'uomo stesso”.

Particolari – e critici – anche i rilievi in argomento di F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 301-305 che osserva come “non esista alcun criterio obiettivo per fissare la misura del predetto 'minimo vitale' dei vari soggetti, in quanto questo dipende, sia dall'insieme dei bisogni individuali ed essenzialmente soggettivi di costoro, sia dai variabili fini politici del legislatore ordinari”. La tutela del minimo vitale, poi, verrebbe facilmente pregiudicata dall'imposizione indiretta (che non potrebbe, a dire dell'Autore, tenere conto di tale minimo). Infine, sarebbe assurdo difendere il minimo vitale “in sede di

3. *L'estensione soggettiva ed oggettiva del minimo esente: il problema dell'incidenza dei carichi di famiglia e dell'allargamento del minimo oltre quanto è strettamente necessario per sopravvivere.*

La tutela costituzionale del minimo “vitale” pone comunque, ciò premesso, almeno due ulteriori profili problematici.

Il primo è relativo a quella che potrebbe essere definita estensione soggettiva del limite minimo: rispetto *a quali soggetti* opera la garanzia implicita nell'art. 53 Cost.? Il minimo esente deve tener conto solo delle esigenze “vitali” del contribuente – *uti singulus* considerato –, oppure anche di quelle di altre persone, al medesimo legate da particolari rapporti? Il secondo riguarda invece l'ambito oggettivo del limite minimo: *a che cosa* si estende la garanzia? Rimane esente da tributo esclusivamente quanto è necessario alla sopravvivenza del contribuente o anche un *quid pluris*? E in cosa consiste questo *quid pluris*? Si tratta di aspetti tra loro concettualmente distinti, ma senz'altro connessi.

Una prima precisazione sembra, innanzitutto, doverosa. La capacità contributiva di un soggetto non è data dalla semplice somma algebrica dei fatti che esprimono capacità economica, ma dalla influenza del complesso di tali fatti sulla situazione soggettiva del contribuente: “la capacità contributiva non è quella oggettiva e materiale rappresentata

---

disciplina normativa delle entrate pubbliche, anche quando ciò potrebbe pregiudicare una difesa più efficace di esso, in sede di disciplina normativa della spesa pubblica”. La difesa del minimo vitale può dunque essere “un fine legittimo dei sistemi normativi di prelievo delle pubbliche entrate, ma non un fine da perseguire incondizionatamente, in altri termini, non un principio distributivo delle entrate pubbliche”. Analoghe le considerazioni dell'Autore in *Capacità contributiva*, in *Novissimo digesto italiano. Appendice*, A-COD, Torino, 1980, 1011-1012.

da un bene economico a prescindere dalla persona che lo possiede, ma è la capacità contributiva del *soggetto*, in quanto anche indotta da quel bene”<sup>(17)</sup>. La condizione economica del singolo, desunta da un insieme di indici di ricchezza, delinea quindi la sua attitudine a partecipare alle spese pubbliche (capacità contributiva); attitudine che costituisce una qualità soggettiva dell'individuo.

Il limite minimo dell'imposizione separa – si è visto – il *quantum* di capacità economica strettamente necessario alla vita del soggetto dal *quantum* che, eccedendo tale bisogno esistenziale, diviene invece idoneità a sostenere i carichi pubblici. Si è contribuenti solo a partire da una certa capacità economica, definita dal legislatore tributario attraverso il riferimento quantitativo ad un determinato presupposto d'imposta: stabilendo, ad esempio, che sono esenti da imposta i redditi inferiori ad una certa cifra. Il quesito relativo all'estensione “soggettiva” del limite minimo può dunque essere più correttamente formulato nei seguenti termini: il legislatore, nello stabilire *quando* una certa capacità economica esprime capacità contributiva, deve considerare le spese che il contribuente incontra per mantenere la propria famiglia?

La risposta dovrebbe essere positiva. E' chiaro, infatti, che chi mantiene altri soggetti non in grado di provvedere al proprio sostentamento, utilizza parte della propria capacità economica per gli altrui bisogni vitali. Questa parte di ricchezza, quindi, non manifesta attitudine alla contribuzione, e dovrebbe anch'essa essere ritenuta intangibile.

Poniamo, ad esempio, che esista un limite minimo al prelievo tributario pari ad un reddito annuo di 100. Un lavoratore che

---

<sup>17</sup> Così F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 225, che ritiene assai “indicativo”, in tal senso, il collegamento tra le parole “*tutti*” e “*loro*”, di cui al testo dell'art. 53 Cost.

guadagnasse 100, sarebbe esente da tributo, perché il fatto economico (reddito) a lui riferibile non raggiunge una dimensione tale da denotare capacità di partecipare alle pubbliche spese <sup>(18)</sup>. Un lavoratore che avesse un reddito annuo pari a 150, dovrebbe invece pagare l'imposta su 50, parte di reddito (imponibile) che eccede il minimo vitale definito dal legislatore. Ipotizziamo ora che quest'ultimo lavoratore abbia un figlio, al cui mantenimento debba dedicarsi impiegando esclusivamente una quota del proprio reddito, e poniamo che questo mantenimento costi, annualmente, 50. Per tale contribuente il limite minimo dovrebbe innalzarsi a 150, rendendo esente da imposta l'intero reddito percepito. Se così non fosse, il legislatore finirebbe in realtà per violare il minimo vitale del contribuente, o quello del figlio a carico, o entrambi; il lavoratore, dovendo pagare l'imposta sul reddito, non avrebbe più a disposizione 100 per sé e 50 per il figlio, e sarebbe pertanto costretto a rinunciare a qualcosa: alla compiuta soddisfazione dei suoi bisogni essenziali, a quelli del figlio, o a parte di entrambi <sup>(19)</sup>.

Il legislatore, per rispettare il limite minimo all'imposizione, implicito nell'art. 53 Cost., avrebbe pertanto il dovere di considerare non solo le esigenze vitali del contribuente, ma anche quelle dei suoi familiari. Se la capacità contributiva è una qualità soggettiva, non può

---

<sup>18</sup> Il limite minimo opererebbe evidentemente, in tale ipotesi, sotto forma di deduzione.

<sup>19</sup> Se il lavoratore, continuando l'esempio, fosse soggetto ad un'aliquota del 25%, dovrebbe pagare al Fisco 10. Di conseguenza, disporrebbe solo di 140 per soddisfare le necessità esistenziali sue e del figlio a carico; gli si porrebbero dunque tre opzioni: sacrificarsi per il figlio (destinando 50 al figlio e 90 a se stesso), pregiudicare parzialmente le esigenze del figlio (destinando 100 a sé e 40 al figlio), sacrificare in parte i bisogni di entrambi (ad esempio, destinando 95 a sé e 45 al figlio). In ogni caso, il mancato riconoscimento dell'estensione del limite minimo comporterebbe la lesione del minimo vitale dei – o quantomeno di uno dei – soggetti coinvolti.

che variare al variare delle condizioni personali dell'individuo cui si riferisce; e l'avere uno o più familiari a carico costituisce indubbiamente un fatto che incide in modo assai rilevante sulle condizioni personali del contribuente, comportando un significativo aggravio per la sua capacità economica <sup>(20)</sup>. “Perché il concorso alle spese pubbliche sia commisurato alla capacità contributiva”, è allora necessario non solo colpire tutti i cespiti espressivi di forza economica, “ma anche tenere conto della situazione personale e familiare del contribuente” <sup>(21)</sup>.

La conclusione è a questo punto inevitabile: “non è concepibile un diritto al minimo vitale, che non si estenda all'intero ambito familiare”. Ciò che vale per il contribuente, infatti, non può che valere anche per i suoi familiari che versino in condizione di bisogno. L'esenzione del minimo vitale tende dunque naturalmente a scindersi “nelle due componenti dell'esenzione dei redditi minimi e dell'esenzione per carichi di famiglia” <sup>(22)</sup>.

Ma in cosa consiste esattamente il minimo “vitale”, che deve essere garantito al contribuente ed ai suoi familiari? Fino ad ora si è parlato

---

<sup>20</sup> Osserva I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 74-75, che “non può non riconoscersi, a chi abbia altre persone a suo carico, un fabbisogno esistenziale (complessivo) necessariamente superiore a quanto non gli spetti come singolo (...); adeguando il minimo stesso al numero di coloro che da quella certa capacità economica – presa a base della valutazione di capacità contributiva – traggono fonte di sostentamento”. Si tratta di argomentazioni condivise da larghissima dottrina. Per tutti si vedano in particolare: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 141; F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., 308; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 218-219; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 225; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, 36.

<sup>21</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 225.

<sup>22</sup> I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 74-75.

esclusivamente di quel *quantum* di capacità economica strettamente necessario a soddisfare le fondamentali necessità esistenziali (mangiare, bere, riposare, disporre di un alloggio). E' chiaro, però, che questa nozione di minimo vitale, nella sostanza coincidente con quella di minimo “fisico” – ciò che è necessario per sopravvivere – non è affatto soddisfacente: “una tale limitata concezione ripugna indubbiamente alla coscienza sociale dell'uomo moderno. A meno di considerare la vita umana alla stregua di quella di un animale o di una macchina, non è possibile ignorare le ulteriori ed innegabili esigenze d'ordine spirituale e intellettuale, altrettanto fondamentali e degne di tutela che quelle d'ordine più strettamente materiale” (23).

Non sembra accettabile, in altre parole, che un moderno ordinamento liberaldemocratico possa ammettere la coincidenza del minimo “vitale” con il mero minimo “fisico”. L'individuo, centro e fondamento della società organizzata (politicamente e giuridicamente), è infatti titolare di diritti e portatore di interessi e bisogni che vanno oltre la semplice sopravvivenza materiale: si pensi – ad esempio – alla necessità di ampliare la propria cultura e più in generale le proprie conoscenze, di alternare il lavoro a momenti di riposo, intrattenimento e svago, di creare e mantenere rapporti sociali, di sviluppare aspirazioni individuali o condivise, di viaggiare. Tutte esperienze che vanno senz'altro oltre il semplice “sopravvivere”, ma che non possono per ciò solo essere considerate superflue, essendo altrettanto essenziali per la piena realizzazione di ogni individuo.

Ma se si vuole garantire questo *quid pluris* rispetto al minimo meramente “fisico”, è giocoforza ammettere che il limite minimo all'imposizione deve spostarsi verso l'alto, riconoscendo esente da

---

<sup>23</sup> I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 79-80.

imposta anche la capacità economica necessaria alla soddisfazione di queste ulteriori esigenze vitali. Il contribuente diviene dunque tale non quando è abbastanza “ricco” da avere quanto basta per sopravvivere, ma quando è anche in grado di garantire a sé ed alla sua famiglia questo *quid pluris* <sup>(24)</sup>.

Certo tutt'altro che ovvia è la definizione di questo *quid*. Se l'individuazione del minimo “fisico” – pur creando anch'essa qualche problema – può essere raggiunta abbastanza agevolmente, lo stesso non vale per quella del minimo “esistenziale” inteso in senso lato. Un conto è determinare quanto è necessario per la mera sopravvivenza del contribuente e della sua famiglia in un certo contesto storico-sociale <sup>(25)</sup>, un altro “indovinare” quanto richiede la soddisfazione delle sue ulteriori esigenze vitali. Si tratta infatti, in questo secondo caso, di chiarire quali interessi e quali valori devono essere ritenuti essenziali, e fino a che punto essi possano incidere sulla capacità economica del contribuente. Esiste, in altri termini, sia un problema di individuazione, sia un

---

<sup>24</sup> Così conclude sul punto I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 81: “ (...) dovrebbe logicamente imporsi (...) un allargamento del concetto di minimo vitale tale da garantire all'individuo la disponibilità dei mezzi necessari non soltanto alla vita fisica, ma altresì alla sua condizione di individuo sociale: assicurandogli quel minimo di decoro e di dignità che gli competono nella società in cui è inserito”. Secondo S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., 48-49, il minimo vitale non si identifica “con quanto è strettamente necessario alla vita fisica, ma con ciò che occorre allo svolgimento della funzione sociale dei singoli individui, al normale esercizio delle loro attività produttive”. Il minimo varia dunque “da caso a caso, in dipendenza della situazione economica generale e delle attività svolte dai contribuenti, ed è costituita dalle spese che normalmente richiede lo svolgimento della loro attività, e dai consumi che sono necessari per un tenore di vita adeguato alla loro posizione sociale”. Analogamente G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 128.

<sup>25</sup> Dovranno essere presi in considerazione, ad esempio, i costi medi per l'abitazione (ratei d'affitto o di mutuo), per l'alimentazione, per il mantenimento di eventuali figlio e/o consorte a carico.

problema di quantificazione del minimo vitale “esteso” oltre il limite della stretta sopravvivenza <sup>(26)</sup>.

Ne risulta, evidentemente, l'estrema difficoltà – per non dire l'impossibilità – di concepire il limite minimo all'imposizione in modo astratto, assoluto ed immutabile: il minimo vitale dipende da molte valutazioni e molti fattori, primo tra tutti il contesto storico, sociale, ed economico in cui opera il contribuente al quale si riferisce <sup>(27)</sup>. Ma il fatto che residuino – inevitabilmente – spazi di discrezionalità per il legislatore tributario non toglie che l'ampliamento di tale minimo, fino a ricomprendere tutte le esigenze vitali del contribuente e della sua famiglia (e non solo quelle meramente fisiche), appaia imprescindibile

---

<sup>26</sup> Ad esempio, le spese per l'intrattenimento e lo svago (spettacoli, tecnologia, ristorazione, *et cetera*) possono essere considerate essenziali?; e, in caso di risposta positiva, sino a che punto?

<sup>27</sup> Difficile dunque non concordare con I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 80-81, quando conclude che il concetto di minimo vitale è “destinato a variare non solo in funzione di tempo e di luogo, ma altresì in funzione dell'assetto economico, sociale e politico del paese e delle finalità che si intendono perseguire. Si tratta, in definitiva, di concetto piuttosto elastico, la cui concreta attuazione presenta un largo margine di discrezionalità”. In particolare, esemplifica l'Autore, “in una economia ad alto reddito, con bassa incidenza dei costi di gestione di servizi pubblici, il minimo esente potrà raggiungere livelli tali da coprire anche spese comunemente non ritenute indispensabili; al contrario, in un paese a basso reddito e ad economia fortemente livellata, con alte spese pubbliche e quindi con alto fabbisogno finanziario, lo Stato sarà necessariamente costretto a fare ricorso anche alle limitate capacità economiche individuali, abbassando di conseguenza il livello del minimo vitale”. Secondo E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 218, i fattori principali da tenere in considerazione per calcolare il minimo vitale “esteso” sono il “fabbisogno finanziario commisurato alla capacità contributiva della collettività”, le “condizioni economiche del gruppo considerato” e la “curva di distribuzione del reddito nazionale”. Non può che concludere per la discrezionalità del legislatore in tale ambito anche G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1964, I, 24.



negli attuali ordinamenti <sup>(28)</sup>.

4. (Segue) *I possibili ulteriori fondamenti costituzionali del limite minimo e della sua estensione “soggettiva” ed “oggettiva”.*

Quanto sin qui evidenziato circa il limite minimo all'imposizione, la sua estensione soggettiva (famiglia del contribuente) ed oggettiva (necessità di considerare un *quid pluris* rispetto al minimo “fisico”) si è potuto desumere, essenzialmente, già dal principio di capacità contributiva.

In realtà, oltre all'art. 53, diverse sono le disposizioni costituzionali che vengono solitamente citate a conforto della sussistenza del limite minimo al prelievo e del suo ambito di applicazione – soggettivo ed oggettivo –.

Si pensi innanzitutto, in linea generale, all'art. 2 Cost., che garantisce i “*diritti inviolabili dell'uomo*” non solo come singolo, ma anche come parte delle “*formazioni sociali ove si svolge la sua personalità*”: non v'è dubbio che la famiglia costituisca la prima – e, con tutta probabilità, la più importante – delle “*formazioni sociali*” nelle quali l'individuo nasce, vive e si sviluppa <sup>(29)</sup>. Altrettanto significativo in materia è, d'altra parte,

---

<sup>28</sup> Osserva E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 450, che “la discrezionalità del legislatore ordinario non può giungere al punto che egli possa sovvertire la regola enunciata nella Costituzione, chiamando alla contribuzione anche i titolari di un reddito dall'ammontare così modesto, che non possa definirsi neppure minimo”.

<sup>29</sup> In fondo, l'art. 2 Cost. opera, con riferimento al limite minimo all'imposizione, in una duplice direzione. Da un lato consentirebbe di qualificare l'obbligo di contribuzione, di cui all'art. 53 Cost., come dovere inderogabile di solidarietà economica e sociale, dall'altro di considerare il contribuente titolare di diritti inviolabili, come individuo e come parte della formazione sociale “basilare”: la

l'art. 3 Cost. In effetti, un ordinamento che preveda come obiettivo prioritario la rimozione delle barriere economiche e sociali che *“impediscono il pieno sviluppo della persona umana”* e la sua partecipazione alla vita del paese, difficilmente può disconoscere la necessità di lasciare esente da tributo chi guadagna quanto è appena sufficiente per garantire a sé ed alla propria famiglia una vita libera e dignitosa <sup>(30)</sup>. E' infatti evidente che, quanto maggiore è l'onere tributario imposto ai contribuenti che versino in condizioni economiche disagiate, tanto maggiore sarà l'ostacolo opposto alla loro completa emancipazione dallo stato di bisogno.

Quanto alla specifica tutela della famiglia – anche dal punto di vista economico – devono, in ogni caso, essere ricordati gli articoli 29, 30 e 31 Cost. Particolarmente significativa, al riguardo, è la previsione del diritto-dovere dei genitori di *“mantenere, educare, istruire i figli”*, e la promessa che l'ordinamento italiano fa di agevolare *“con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi”*, specie con riferimento alle *“famiglie numerose”* <sup>(31)</sup>.

Inoltre, ad ulteriore conferma della *“copertura costituzionale”* del

---

famiglia. Ne risulterebbe dunque confermata, da entrambi questi punti di vista, la necessità di esentare i redditi minimi: chi ha bisogno di solidarietà, non essendo abbastanza *“capace”* per contribuire alle spese pubbliche, non è destinatario di un dovere, ma titolare di un diritto.

<sup>30</sup> A meno che non si ammetta la realizzabilità della tanto agognata eguaglianza sostanziale attraverso uno Stato *“massimo”*, che prelevi *tutto a tutti* i cittadini per poi redistribuire in parti uguali a ciascuno. Non sembra questo, tuttavia, il sistema accolto dalla Costituzione italiana, come si è già avuto – e come si avrà – modo di considerare.

<sup>31</sup> Richiama espressamente gli artt. 2, 3, 29 ss., insieme agli artt. 32 e 38 I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 76-77. Si riferisce all'art. 31 Cost., come ulteriore fondamento dell'esenzione del minimo familiare, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 141. Analogamente

limite minimo all'imposizione, può essere utilmente richiamato l'art. 36 Cost., in base al quale *“il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa”*. Da tale disposizione sarebbero ricavabili *“tre importanti conseguenze in materia tributaria: (...) l'imposta non può mai colpire una retribuzione appena 'sufficiente' (viene dunque confermato il principio dell'esenzione del minimo); (...) il minimo non è il 'minimo' vitale, ma il minimo per una esistenza 'dignitosa e libera'; (...) poiché il minimo di retribuzione è riferito anche ai bisogni di famiglia, i tributi gravanti sulle persone dovranno sempre tener conto delle situazioni familiari”* <sup>(32)</sup>.

Nell'art. 36 il limite minimo al prelievo troverebbe dunque specifica e puntuale espressione, in particolare per quanto attiene il suo ambito di applicazione oggettivo (ciò che è necessario per condurre un'esistenza libera e dignitosa) e soggettivo (famiglia del contribuente). In altri termini, ciò che la Costituzione prevede per la relazione tra datore di lavoro e lavoratore, non può non valere anche per il rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria: *“se il datore di lavoro non riconosce ciò che è 'sufficiente' ai familiari agisce illegittimamente, ma altrettanto illegittimamente agisce l'ente impositore quando tassa senza tener conto non del 'sufficiente', ma addirittura del 'minimo’”* <sup>(33)</sup>.

A conforto dell'estensione oggettiva del limite minimo si dovrebbe, infine, ricordare che in base all'art. 47 Cost. l'ordinamento italiano *“incoraggia e tutela il risparmio”*, e *“favorisce l'accesso del risparmio*

---

<sup>32</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 228.

<sup>33</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 229. Nello stesso senso F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 351-352: *“poiché non è concepibile che una tal previsione [art. 36 Cost.] venga vanificata dall'incidenza fiscale, si può concludere che l'art. 53 Cost. inibisce al legislatore ordinario di prevedere tributi che compromettano l'esistenza libera e dignitosa dei consociati”*.

*popolare alla proprietà dell'abitazione, alla proprietà diretta coltivatrice e al diretto e indiretto investimento azionario*". Esentare non solo ciò che è strettamente sufficiente per sopravvivere, ma anche quanto è necessario per condurre un'esistenza libera e dignitosa, significa infatti consentire ai contribuenti di disporre di un *quid pluris* che può essere utilmente impiegato a fini d'investimento (mobiliare od immobiliare che sia) <sup>(34)</sup>. E' più che naturale, quindi, che una Repubblica che tende al miglioramento delle condizioni di vita – anche economiche – del maggior numero possibile di cittadini, consenta uno “spazio minimo di libertà fiscale” nel quale comprendere anche quanto può essere utilizzato per incrementare la ricchezza individuale. Ciò vale poi, a maggior ragione, se si considera che ad aver particolare bisogno di tale opportunità sono proprio coloro la cui capacità economica è ai limiti della sufficienza <sup>(35)</sup>.

Il limite minimo all'imposizione, di per sé desumibile già solo dall'art. 53 Cost., trova in definitiva copioso e concorde conforto in diverse disposizioni costituzionali.

Si potrebbe sostenere, anzi, che la sua eventuale negazione contrasterebbe con numerosi principi fondamentali accolti nella Costituzione italiana: “sarebbe quanto meno contraddittorio che lo Stato distruggesse con lo strumento fiscale quelle situazioni economiche

---

<sup>34</sup> Infatti, più il limite minimo si sposta verso l'alto, maggiori saranno le risorse che rimangono al contribuente, e che potranno essere impiegate nei modi dallo stesso ritenuti più opportuni. In argomento si veda E. MARELLO, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giur. It.*, 1997, I, 483, secondo cui “l'art. 47 richiede che lo Stato incoraggi e tuteli il risparmio, ovvero quella forma di accumulazione eccedente il minimo vitale”.

<sup>35</sup> Che il diritto al risparmio possa essere strumento di solidarietà è confermato, d'altra parte, dalla stessa formulazione dell'art. 47 Cost., che considera espressamente il “risparmio popolare”; con ciò ammettendo che il diritto al risparmio dovrebbe essere proprio del maggior numero possibile di investitori, coinvolgendo tutti livelli della popolazione.

che si è impegnato a garantire e potenziare. La sottrazione all'imposta rappresenta il primo e il più elementare modo di attuare gli scopi assunti”<sup>(36)</sup>.

L'ampia convergenza sulla necessaria tutela del minimo vitale, e sulla sua estensione, dipendono dunque da un insieme vario di ragioni e motivazioni. Le principali sembrano essere, in sintesi: l'inequivoca intenzione in tal senso del legislatore costituente, con specifico riferimento alla formulazione dell'art. 53 Cost.; l'inerenza del limite minimo all'imposizione – nei termini precisati – al principio di capacità contributiva, ragionevolmente interpretato; la sussistenza di un insieme di disposizioni – e di principi – costituzionali che tutelano l'individuo e la sua famiglia, garantendone il possibile miglioramento economico, culturale e sociale. A ciò si aggiunga, in ogni caso, la particolare “fusione”, nell'ambito del limite minimo, tra profilo garantistico e solidaristico.

Il fatto che ad ogni persona debba essere lasciato un certo *quantum* di ricchezza intangibile, esente da tributo, per essere destinato alle esigenze essenziali fondamentali – e non solo fisiche – del contribuente e della sua famiglia, viene percepito positivamente da entrambi i punti di vista dal quale può essere considerato il principio di capacità contributiva. Se si tende ad evidenziarne il carattere di dovere

---

<sup>36</sup> Così conclude E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 449. Analogamente I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 77. In precedenza identica osservazione era stata avanzata da F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., 307: “lo stato non può distruggere con la mano fiscale ciò che con l'altra mano garantisce e fornisce” (l'Autore richiama in particolare, al riguardo, l'art. 38 Cost.). Così anche S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, cit., 101 (nota): la Costituzione “non può scorgere capacità contributiva in situazioni patrimoniali disagiate, quando con altre norme mira a favorirne il miglioramento”.

inderogabile di solidarietà (economica e sociale), non si può che ammettere che l'esenzione dei redditi minimi è doverosa in un ordinamento che voglia favorire coloro che si trovano in condizioni disagiate. D'altro lato, se si sottolinea l'aspetto garantistico del principio di capacità contributiva, appare inevitabile esentare da tributo chi, essendo appena in grado di badare a sé ed alla sua famiglia, non può esser ritenuto “contributivamente capace”.

Il profilo garantisco e quello solidaristico insiti nell'art. 53 Cost., con riferimento al limite quantitativo minimo, non sono dunque contrapposti, ma si muovono nella stessa direzione; a ben vedere, anzi, tendono a compenetrarsi l'uno nell'altro.

5. *Il limite minimo all'imposizione e la giurisprudenza costituzionale in tema di “minimo vitale”.*

La Corte costituzionale, nel corso del suo operato, ha avuto modo di occuparsi varie volte di questioni di costituzionalità coinvolgenti problematiche connesse al limite minimo dell'imposizione. Non si tratta, tuttavia, di una giurisprudenza particolarmente copiosa.

Tra le prime pronunce in argomento va senza dubbio ricordata la fondamentale sentenza 10 luglio 1968, n. 97 <sup>(37)</sup>, per molti aspetti ancora attuale, con cui la Corte ha rigettato le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 130, 138 primo comma e 139 secondo comma

---

<sup>37</sup> Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, in *Giur. Cost.*, 1968, 1541-1554, con commento di F. GAFFURI, *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, *ibidem*, 1543-1553. Sulla medesima sentenza si vedano anche le riflessioni di L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, *cit.*, 360-362.

del d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645, sollevate in riferimento all'art. 53 Cost. <sup>(38)</sup>.

A sostegno della propria ordinanza di rimessione, il giudice *a quo* aveva rilevato che mentre i cittadini con un reddito inferiore alla soglia definita dal legislatore (960.000 lire) “non contribuiscono affatto alle spese pubbliche, le categorie intermedie contribuiscono per intero, con l'assorbimento totale del proprio reddito”: con la conseguenza che i contribuenti “con reddito superiore vedrebbero ricompresa per intero, ai fini della tassazione”, anche la quota di esenzione “che, costituendo il presupposto per la creazione dell'obbligazione tributaria (...) dovrebbe invece essere in ogni caso esclusa”. Aveva inoltre lamentato il giudice *a quo* che le detrazioni legislativamente stabilite (240.000 lire fisse più 50.000 per ogni familiare a carico), non essendo “più adeguate alle mutate esigenze della vita”, apparivano “simboliche e non idonee ad una effettiva discriminazione tra le varie categorie di contribuenti, con o senza carico di famiglia”. Per essere conforme all'art. 53 Cost., l'imposta complementare avrebbe invece dovuto colpire “l'effettiva capacità contributiva in relazione alla diversa composizione del nucleo familiare” <sup>(39)</sup>.

Nessuna esitazione ha avuto la Consulta nel ribadire il fondamento

<sup>38</sup> L'art. 130 del d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645 (Testo unico delle leggi sulle imposte dirette) stabiliva poter essere considerato presupposto d'imposta, ai fini dell'imposta complementare sul reddito, il possesso di un reddito complessivo netto superiore alle lire 960.000 annue, “*al lordo della quote esenti previste dall'art. 138*”; l'art. 138 prevedeva che dal reddito complessivo netto fosse possibile detrarre “*una quota fissa di lire 240.000, nonché una quota di lire 50.000 per ciascun componente la famiglia*” a carico del contribuente; l'art. 139 disponeva, infine, che “*l'importo dovuto a titolo d'imposta non può superare, in alcun caso, la differenza fra il reddito complessivo determinato ai sensi dall'articolo precedente*” e la somma di 960.000 lire.

<sup>39</sup> Così sono sintetizzate dalla Corte, nella parte in fatto della sentenza 10 luglio 1968, n. 97 (cit., 1543), le argomentazioni del giudice rimettente (Commissione distrettuale delle imposte dirette ed indirette di Viterbo).

costituzionale del limite minimo all'imposizione, e la sua “naturale” inerenza al principio di capacità contributiva: “l'art. 53 della Costituzione, nello stabilire che tutti devono concorrere alla spesa pubblica, fa riferimento alla 'capacità contributiva' dei soggetti, e con ciò (...) esclude (...) che l'obbligo tributario possa sorgere ove tale capacità manchi del tutto. (...) Da ciò deriva che essa non coincide affatto con la percezione di un qualsiasi reddito e che vi è soggezione all'imposizione solo quando sussista una disponibilità di mezzi economici che consenta di farvi fronte”. Ne consegue che l'esenzione dall'imposta dei soggetti che non abbiano un certo reddito non solo è legittima – “collegata come essa è ad una razionale presunzione del difetto di una qualsiasi capacità contributiva” –, ma “è addirittura doverosa, perché il legislatore, se può discrezionalmente stabilire, in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali, quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva, non può non esentare dall'imposizione quei soggetti che percepiscano redditi tanto modesti da essere appena sufficienti a soddisfare i bisogni elementari della vita: se così non disponesse, la legge finirebbe con l'imporre un obbligo di imposta anche là dove una capacità contributiva è inesistente” <sup>(40)</sup>.

Dubbi non vi sono peraltro, secondo la Corte, sulla compiuta compatibilità del limite minimo con i principi fondanti la forma di Stato italiana. L'esenzione del minimo vitale, infatti, “costituisce attuazione del fondamentale principio di eguaglianza sostanziale, al quale lo Stato deve ispirarsi anche nell'uso dello strumento fiscale. La rimozione degli ostacoli che di fatto limitano la libertà e l'eguaglianza dei cittadini (...) presuppone (...) che a nessuno l'imposizione tributaria tolga quei mezzi

---

<sup>40</sup> Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, cit., 1548-1549.



che appaiono indispensabili alle fondamentali esigenze dell'uomo”<sup>(41)</sup>.

Quanto all'ambito di applicazione della tutela del minimo vitale, la Corte ebbe modo di chiarire che l'esenzione non deve obbligatoriamente ridursi “in una detrazione fissa per tutti i contribuenti, quale che sia la quantità dei loro redditi. Essenziale, invece, è che in nessun caso l'imposta complementare colpisca e riduca il minimo vitale”. Ciò che importa, dunque, è che residui sempre una *quantum* di ricchezza intangibile in capo al contribuente, senza che abbia rilievo l'eventuale avocazione alle finanze statali dell'intera somma residua<sup>(42)</sup>.

Per quanto riguarda, infine, il problema dei carichi di famiglia ai fini della determinazione del limite minimo, la Consulta precisò che nel sistema dell'imposta complementare le “quote detraibili non vengono in considerazione come parte del c.d. minimo vitale. Le detrazioni, infatti, spettano a tutti i contribuenti, indipendentemente dall'ammontare dei loro redditi, e l'art. 130 stabilisce che al lordo di esse vada calcolato il reddito minimo, al di sotto del quale vi è esenzione dall'imposta: il che vuol dire che la legge ha fissato la cifra di quel reddito in base ad una valutazione media dei mezzi occorrenti per i bisogni elementari della vita, senza riferimento a circostanze variabili ed idonee a rivelare esigenze minime differenziate. Da ciò risulta, dunque, che la detrazione di lire 50 mila per ogni familiare a carico, al pari della detrazione fissa di

---

<sup>41</sup> Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, cit., 1549.

<sup>42</sup> Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, cit., 1550: “a ciò provvede puntualmente il secondo comma dell'art. 139 del testo unico (...), in virtù del quale, come si è già detto, l'importo dovuto a titolo di imposta complementare non può mai superare la differenza fra il reddito complessivo e le 960 mila lire. Che da ciò derivi che chi percepisce un reddito di poco superiore a tale cifra veda assorbita l'intera differenza, è conseguenza ovvia, ma non certo illegittima: ai fini della valutazione costituzionale della norma è sufficiente che il meccanismo dell'imposizione sia tale da impedire che il prelievo tributario vada al di là del limite intangibile del reddito minimo”.

lire 240 mila, costituisce un'agevolazione tributaria diretta ad incidere solo sulla quantità di reddito imponibile, sicché per la sua legittimità costituzionale basta che nel rispetto del principio di eguaglianza essa sia concessa (...) a tutti i contribuenti che si trovino nelle stesse condizioni”.

La Corte, in ogni caso, non “può sindacarne la misura: la determinazione di questa, infatti, scaturisce da una complessiva valutazione della situazione economica del paese, delle esigenze della pubblica spesa e dell'incidenza che sulle finanze statali può produrre la concessione di maggiori detrazioni, vale a dire da una valutazione discrezionale affidata alla competenza e responsabilità del legislatore”<sup>(43)</sup>.

Quanto all'estensione “oggettiva” e “soggettiva” del limite minimo, si possono poi ricordare varie sentenze della Corte in materia di oneri deducibili, tutte improntate al riconoscimento di ampia discrezionalità al legislatore tributario.

Significativa in tale ambito è, innanzitutto, la sentenza 14 luglio 1982, n. 134, relativa al *quantum* delle spese mediche detraibili<sup>(44)</sup>: secondo la Corte, la capacità contributiva dipende dalla ricchezza prodotta dal contribuente, e non dalla ricchezza che residua come disponibile, una volta soddisfatti i bisogni primari.

“Restringere la tassabilità dei redditi secondo un indeterminato

---

<sup>43</sup> Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, cit., 1551-1552. Ad identiche conclusioni, quanto alla detrazione per figli a carico, la Corte è giunta anche nell'ordinanza 29 gennaio 1998, n. 6 (in *Giur. cost.*, 1998, 36-39).

<sup>44</sup> Corte cost., 14 luglio 1982, n. 134, in *Giur. cost.*, 1982, 1172-1176. La questione riguardava la possibile incostituzionalità, per violazione degli artt. 32 e 53 Cost., dell'art. 136 del d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645, che consentiva di detrarre – o meglio dedurre – dal reddito di lavoro subordinato spese, passività e perdite inerenti la produzione del reddito medesimo nella misura del 20% di esso e fino ad un massimo di lire 360.000. La sentenza è espressamente richiamata e commentata da L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 364-365.

criterio di libera disponibilità di essi significherebbe imporre senza limiti la detraibilità dal reddito disponibile di ogni erogazione di esso, e senza limiti quantitativi, in necessità primarie dell'esistenza: non, dunque, soltanto le spese mediche, ma anche, e a maggior ragione, perché più difficilmente comprimibili, quelle per il sostentamento, per il tetto ecc. L'assurdità di una tale conclusione impone di riportare il problema nei suoi veri termini, riconoscendo che la detraibilità non è secondo Costituzione necessariamente generale ed illimitata, ma va concretata e commisurata dal legislatore ordinario secondo un criterio che concili le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale. Il punto di incontro e di contemperamento di tali esigenze varia a secondo dell'evoluzione economica, finanziaria e sociale del Paese e, come si è detto, spetta al legislatore ordinario di determinarlo (...). Ciò vale sia, in generale, per gli oneri deducibili e per le detrazioni soggettive di imposta (quota esente, carichi di famiglia) (...), sia in particolare per quanto riguarda la detraibilità delle spese mediche”<sup>(45)</sup>.

Analoghe le conclusioni della Consulta in casi relativi alla determinazione del reddito minimo dell'avente diritto al mantenimento, ai fini della valutazione dei presupposti di detraibilità dei relativi oneri<sup>(46)</sup>, della deducibilità delle erogazioni liberali per fini di ricerca

---

<sup>45</sup> Corte cost., 14 luglio 1982, n. 134, cit., 1175. Peraltro la Corte osservava, nel caso di specie, come “confrontando la normativa del 1958 e del 1962 (...) con quella del 1973 e con quella del 1980”, potesse osservarsi quanto “si è andato allargando l'ambito della detraibilità delle spese mediche dal reddito imponibile”.

<sup>46</sup> Corte cost., 29 luglio 1982, n. 151, in *Giur. cost.*, 1982, 1334-1335: “quanto alla legittimità della fissazione di una quantità minima di reddito che escluda la capacità contributiva del soggetto percettore (perché il reddito in quella misura, appare appena sufficiente a soddisfare i bisogni elementari della vita) ovvero, come nella fattispecie legale considerata, sia tale da far ritenere, sul piano fiscale, il

scientifico ed istruzione universitaria <sup>(47)</sup>, delle spese per l'istruzione <sup>(48)</sup> e per il mantenimento dei figli da parte del coniuge separato <sup>(49)</sup>, delle erogazioni assistenziali volontarie in favore di un congiunto in stato di bisogno <sup>(50)</sup>. In tutte queste ipotesi la Consulta ha rigettato le questioni proposte con riferimento all'art. 53 Cost.: ed anche quando è giunta alla dichiarazione d'incostituzionalità di norme tributarie in tale ambito, lo

---

soggetto medesimo vivente a carico di altro, obbligato nei suoi confronti, così da consentire la detraibilità, in misura data, degli oneri sopportati dal secondo a beneficio del primo per scopi determinati; una tale determinazione rientra nella discrezionalità del legislatore ordinario, che solo può provvedervi 'in riferimento a complesse situazioni economiche e sociali' (...), che sfuggono al sindacato di questa Corte, salvo 'il controllo di legittimità sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà o irrazionalità della norma'".

<sup>47</sup> Corte cost., 28 aprile 1983, n. 108, in *Giur. cost.*, 1983, 490: "le disposizioni legislative le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il frutto di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e di decidere non solo in ordine all'an, ma anche in ordine al quantum e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni".

<sup>48</sup> Corte cost., 17 dicembre 1987, n. 556, in *Giur. cost.*, 1987, 3500: "le determinazioni circa la deducibilità dal reddito complessivo degli oneri sostenuti dal contribuente rientrano nell'esclusiva competenza del legislatore il quale, nella sua discrezionalità, deve razionalmente valutare secondo criteri politico-economici l'incidenza dell'onere sostenuto sulla produzione del reddito nonché il nesso di proporzionalità dello stesso onere con il gettito generale dei tributi, tenendo conto della necessità di conciliare 'le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno pressanti di quelli della vita individuale'".

<sup>49</sup> Corte cost., 29 luglio 1988, n. 950, in *Giur. cost.*, 1988, 4390: "la detrazione degli oneri e delle spese incontrate e gravanti sul reddito tassato a fini IRPEF è affidata alla discrezionalità del legislatore, che rimane insindacabile nel giudizio di costituzionalità a meno che non trasmodi in arbitrio".

<sup>50</sup> La Corte, con sentenza 23 gennaio 1990, n. 11 (in *Giur. cost.*, 1990, 31) ha osservato che la mancata previsione della loro deducibilità non comporta "alcun contrasto con gli artt. 2 e 38 della Costituzione, perché, nella ipotesi di comportamenti ispirati ad un generico dovere di solidarietà osservato per scopi di assistenza, non può vantarsi alcuna pretesa di deducibilità ai fini tributari degli oneri

ha fatto utilizzando il principio di uguaglianza. Si trattava infatti di casi in cui la Corte ha potuto abbastanza agevolmente constatare uno scorretto utilizzo della discrezionalità legislativa, che si traduceva in irragionevole disparità di trattamento tra detrazioni positivamente stabilite. Casi in cui, cioè, non si discuteva sull'*an* e sul *quantum* di una detrazione in sé e per sé considerata, ma sulla sua uniformità d'applicazione in presenza di determinati presupposti <sup>(51)</sup>.

Il punto di vista della Corte in ordine alla tutela del minimo vitale sembra essere piuttosto chiaro: il limite minimo all'imposizione è un

---

sostenuti, in quanto essi si qualificano quali mere liberalità ispirate a motivi morali o sociali: come tali spetta solo al legislatore, nella sua discrezionalità, di ammetterli o meno a deduzione ai fini della determinazione dell'imponibile”.

<sup>51</sup> Si veda in tal senso la sentenza 27 luglio 1982, n. 142 (in *Giur. cost.*, 1982, 1254-1255), relativa alla questione di costituzionalità dell'art. 10, lett. f), del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, nella parte in cui detta norma escludeva dalla (limitata) detrazione dal reddito delle persone fisiche “*le spese per cure mediche e chirurgiche e le spese necessarie per l'assistenza specifica di persone colpite da grave e permanente invalidità, compresi gli onorari ed altri compensi corrisposti dal contribuente a persone non residenti nel territorio dello Stato*”. La Corte concluse che non è “giustificabile, sul piano del principio di eguaglianza, la distinzione che la disposizione investita dal dubbio di costituzionalità opera ai fini della deducibilità dal reddito imponibile, per erogazioni delle quali il percipiente si trovi entro o fuori il territorio dello Stato”. La norma *de qua*, “laddove limita la deducibilità delle spese e compensi di cui trattasi al caso che sia indicato il domicilio o la residenza del percipiente nel territorio dello Stato”, contrasta dunque “con gli artt. 3 e 32 della Costituzione perché in materia che si riferisce alla protezione della salute individuale discrimina irrazionalmente il trattamento fiscale delle spese sostenute nel territorio nazionale da quelle sostenute all'estero. Infatti, se le spese cui si riferisce la deducibilità sono riconosciute necessarie per la tutela della salute (e senza alcun rilievo dal fatto che esse avrebbero o no potuto essere evitate rivolgendosi alle strutture sanitarie nazionali), non appare ragionevole un trattamento diverso a seconda che il percipiente sia in Italia o all'estero”. Analoga la sentenza 29 dicembre 1982, n. 245 (in *Giur. cost.*, 1982, 2356-2368), con cui la Corte ha dichiarato incostituzionale l'art. 10, lett. d), del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 5 della legge 13 aprile 1977, n. 114 (che aveva sostanzialmente riprodotto la disposizione già censurata con la sentenza 142/1982).

corollario inevitabile del principio di capacità contributiva <sup>(52)</sup>, e si inserisce perfettamente all'interno del sistema di principi e valori definito dalla Costituzione italiana. Tale limite, tuttavia, non è precisamente quantificabile a priori: di conseguenza, ampi sono i margini di scelta che residuano per il legislatore tributario. Margini che non riguardano esclusivamente la sua misura, ma anche la sua estensione soggettiva ed oggettiva: inequivocabili, in tal senso, i richiami alla discrezionalità legislativa sull'*an* e sul *quantum* della detraibilità delle spese effettuate dal contribuente, anche per la soddisfazione di bisogni essenziali.

6. (Segue). *Rilievi critici. Insufficiente (e problematica) individuazione dei vincoli alla discrezionalità legislativa.*

La sensazione che si trae dalla giurisprudenza della Corte – non particolarmente ampia ma nella sostanza consolidata – è, inutile nasconderselo, piuttosto sconcertante. Ad essa possono, in effetti, essere mosse diverse osservazioni.

La prima non può che riguardare il rapporto tra misura del limite minimo e discrezionalità legislativa. Se la determinazione della misura dell'esenzione dei redditi minimi deve essere lasciata all'apprezzamento del legislatore, com'è possibile sindacare la legittimità costituzionale della legislazione tributaria relativa al minimo vitale? Consentire che il

---

<sup>52</sup> Espressamente in tal senso anche la sentenza 22 aprile 1997, n. 111, in *Giur. cost.*, 1997, 1060: costituiscono corollari della capacità contributiva “secondo quanto risulta anche dagli atti dell'Assemblea Costituente (...), da un canto, la strutturazione del sistema fiscale secondo criteri di progressività e, dall'altro, l'esenzione dall'imposizione dei c.d. minimi vitali”.

legislatore goda di discrezionalità circa il *quantum* del limite minimo, non significa in realtà ammettere la sostanziale inesistenza di un limite costituzionale quantitativo minimo dell'imposizione?<sup>(53)</sup>.

Questo è, in effetti, il primo grande problema che pone la riflessione sui limiti quantitativi del prelievo fiscale: un conto è giustificare, dal punto di vista costituzionale, l'esistenza di questi limiti, un altro pervenire alla loro precisa e compiuta quantificazione<sup>(54)</sup>. Certo è, con riferimento alla tutela del minimo vitale, che la rinuncia – perlomeno a quanto risulta dalla giurisprudenza sino a questo punto espressa dalla Corte – a sindacarne la misura definita dal legislatore potrebbe tradursi nella lesione di diritti essenziali della persona. Se il legislatore stabilisse un limite di esenzione *ictu oculi* insufficiente a garantire al contribuente ed alla sua famiglia condizioni di vita accettabili (ad esempio, 3000 euro di reddito annui), la Corte dichiarerebbe l'incostituzionalità della relativa norma oppure no?

---

<sup>53</sup> Infatti, come nota F. GAFFURI, *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, cit., 1552, “se v'è un limite costituzionale alla libera scelta del legislatore, si deve necessariamente ammettere la possibilità di controllarne il rispetto”. Analogamente F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 230: “non è del tutto esatta la tesi della Corte costituzionale, secondo cui la misura della quota [di esenzione] costituisce una valutazione discrezionale affidata alla competenza e responsabilità del legislatore e come tale insindacabile”. Alla Corte è interdetto fissare “la misura generalmente e astrattamente considerata sufficiente”, ma non “riscontrare l'insufficienza qualora sia evidente a chiunque, senza ombra di dubbio. Escludere il giudizio anche in questi casi di patente irragionevolezza, significa cancellare la norma dalla costituzione”. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., considera che la sentenza, “nello stesso momento in cui ha ravvisato un vincolo alla discrezionalità del legislatore nel 'limite intangibile del reddito minimo', ha contemporaneamente escluso la possibilità di un giudizio di costituzionalità sulla congruità della sua misura. Anche qualora questa risultasse fissata in una cifra manifestamente irrisoria”.

<sup>54</sup> Il problema, come si avrà modo di considerare nel corso del seguente capitolo, riguarda anche il limite massimo.

Rispondere negativamente a questa domanda significherebbe, evidentemente, non solo ledere il principio di capacità contributiva <sup>(55)</sup>, ma anche pregiudicare in modo grave i contribuenti che neppure dispongono di quanto è appena sufficiente per vivere. La sostanziale inesistenza di un limite minimo all'imposizione, a fronte dell'ampia discrezionalità concessa al legislatore, contrasterebbe, quindi, anche con il principio solidaristico accolto dalla Costituzione italiana <sup>(56)</sup>.

Accanto a questo aspetto critico della giurisprudenza della Corte costituzionale sul limite minimo, in un certo senso inevitabile e sostanzialmente connaturato alla problematica stessa della limitazione quantitativa del prelievo fiscale, ve ne sono altri che lasciano perplessi.

Poco convincente appare, in primo luogo, l'interpretazione della Corte secondo la quale il limite minimo non si deve necessariamente tradurre “in una detrazione fissa per tutti i contribuenti” <sup>(57)</sup>, essendo

---

<sup>55</sup> Infatti, come rileva F. MOSCHETTI, *Profili generali*, cit., 38, il principio di capacità contributiva è violato “non solo se (...) il minimo esente è addirittura eliminato (a livello generale) nell'imposta che tipicamente lo dovrebbe prevedere, ma altresì se il quantum sia palesemente (e non opinabilmente) determinato ad un livello che non consenta un'esistenza 'libera e dignitosa' per sé e per la famiglia”.

<sup>56</sup> E potrebbe comportare, con tutta probabilità, anche grave pregiudizio per tutti i diritti in qualche modo minacciati dalla mancata tutela del minimo vitale: diritto alla salute, all'assistenza, all'istruzione, al mantenimento, al risparmio, ecc. Osserva F. GAFFURI, *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, cit., 1552, che “se tanto l'esenzione del minimo imponibile quanto le detrazioni fisse si concepiscono correttamente come mezzi di attuazione dei principi costituzionali che tutelano il pieno sviluppo della persona umana, il giudizio di legittimità sulla loro misura appare non solo possibile, ma doveroso”. *Contra* P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 221, il quale sostiene invece che la giurisprudenza della Corte in tema di minimo esente, che lascia ampi spazi di discrezionalità al legislatore tributario, deve ritenersi condivisibile, perché ribadisce “la necessità di conciliare i bisogni individuali del cittadino con le esigenze della collettività, secondo il giudizio del legislatore che tenga conto dell'evoluzione economica, finanziaria, sociale del paese”.

<sup>57</sup> Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, cit., 1550.



sufficiente venga garantita l'intangibilità del minimo vitale. Il che, in altri termini, significa che la tutela del minimo vitale non opera sotto forma di deduzione dall'imponibile, garantita a tutti i contribuenti. Se, ad esempio, il limite minimo fosse pari ad un reddito annuo di 100, chi guadagna di meno rimarrebbe esente da tributo; chi guadagna di più (120, poniamo) dovrebbe invece pagare l'imposta sull'intero reddito prodotto, salva la garanzia dell'intangibilità di 100; con la possibile conseguenza della totale privazione di tutta la parte del reddito che va oltre il minimo garantito <sup>(58)</sup>.

Questo modo di intendere la tutela del minimo non sembra condivisibile: in primo luogo perché, se capacità contributiva sorge solo oltre una certa capacità economica, necessaria a soddisfare i bisogni vitali, il semplice superamento del minimo non può comportare il dovere di contribuire in relazione all'intera misura del presupposto. Tornando all'esempio, il contribuente che percepisce un reddito annuo di 120, dovrebbe essere considerato capace solo per la parte (20) che eccede il minimo (100): sarebbe tenuto, quindi, a contribuire alle spese pubbliche per questa esclusiva parte (l'imposta dovuta risulterebbe determinata, dunque, dall'applicazione dell'aliquota ad un reddito pari a 20). Secondo l'interpretazione della Corte, invece, lo stesso contribuente dovrebbe essere considerato capace per l'intero (120), con la conseguente applicazione dell'aliquota all'intero reddito percepito (aliquota x 120). Il che equivale ad adottare una diversa concezione della capacità contributiva a seconda del reddito percepito: fino ad un reddito pari a 100, la forza economica manifestata dal – potenziale – contribuente non è considerata idonea ad esprimere capacità contributiva; oltre 100, la sua capacità economica tenderebbe invece ad

---

<sup>58</sup> Privazione espressamente considerata legittima dalla sentenza 10 luglio 1968, n. 97.

identificarsi con la capacità contributiva (120). L'opzione interpretativa accolta dalla Corte in questo ambito sembra quindi contrastare con l'idea, che la Corte stessa pone alla base del suo ragionamento sul minimo vitale, secondo cui capacità contributiva sorge *solo a partire da* un certo grado di ricchezza.

In effetti, “se la forza economica che supera il minimo imponibile è sicuramente suscettibile di prelievo, non per questo si potrà prelevarla nella sua interezza”; “l'inidoneità alla contribuzione manifestata dalla ricchezza appena sufficiente ai bisogni elementari è e deve essere assoluta ed impedisce sia che tale ricchezza venga incisa dal tributo sia che essa possa costituire il parametro per determinarne la misura”<sup>(59)</sup>.

In secondo luogo, la conseguenza inevitabile che da questa concezione deriva – la possibile integrale sottrazione della parte di reddito che oltrepassa il minimo garantito – sembra francamente aberrante. Coloro che si trovano appena al di sopra del limite minimo verrebbero infatti, in presenza di aliquote d'imposta mal calibrate, privati di quel poco di ricchezza supplementare che potrebbe essere utilmente impiegata per il miglioramento delle proprie condizioni di vita, una volta soddisfatti i bisogni vitali. E tale effetto sarebbe, evidentemente, tanto più significativo quanto più la capacità contributiva di tali soggetti si avvicina a quella minima<sup>(60)</sup>. Pure sotto

---

<sup>59</sup> Così F. GAFFURI, *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, cit., 1550.

<sup>60</sup> In presenza di un reddito pari a 120, basterebbe un'aliquota del 17%, applicata all'intero reddito, per sottrarre al contribuente tutto ciò che va oltre il minimo: l'imposta dovuta sarebbe infatti pari a 20,4. Ad un reddito di 150, lo stesso effetto deriverebbe da una ben maggiore aliquota del 34% (imposta dovuta 51). Considerando, invece, il limite minimo applicabile sotto forma di deduzione anche ai redditi superiori, l'imposta dovuta dai soggetti vicini al limite sarebbe decisamente inferiore: il contribuente che guadagna 120 dovrebbe pagare 3,4 di imposta sul reddito. In caso di redditi elevati l'incidenza in percentuale del metodo di

questo profilo, quindi, la giurisprudenza della Corte potrebbe condurre ad esiti che contrasterebbero con le fondamentali esigenze di solidarietà che la Costituzione tutela, anche attraverso il principio espresso nell'art. 53.

Altrettanto problematica, poi, sembra essere la giurisprudenza della Consulta nella parte in cui esclude dal minimo vitale, ritenendola concettualmente distinta, la detraibilità di alcune spese di particolare rilievo. Si può dubitare, in effetti, della compiuta attinenza al minimo di tutte le spese effettuate dal contribuente, ma non dovrebbe esservi dubbio che alcune di esse sono al limite minimo indissolubilmente legate: si pensi, ad esempio, alle spese mediche, o a quelle necessarie per il mantenimento dei familiari a carico e per l'istruzione dei figli. Negare la riconducibilità di tali spese al minimo vitale, per lasciare la loro individuazione alla discrezionalità legislativa, potrebbe portare a sottovalutare uno dei significati più profondi e condivisi del principio costituzionale di capacità contributiva <sup>(61)</sup>. E ciò vale, a maggior ragione,

---

applicazione del minimo è invece inferiore: in presenza di un reddito di 1000, ad esempio, e di un'aliquota molto elevata (50%), sarebbero dovute rispettivamente le imposte di 500 (minimo non deducibile) e 450 (minimo deducibile). Il metodo di computo del minimo ritenuto legittimo dalla Corte ha, dunque, conseguenze gravose specie per i redditi più modesti, con effetti sostanzialmente regressivi: sul punto si vedano le considerazioni di F. GAFFURI, *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, cit., 1550: “il prelievo di tutta la ricchezza che eccede il minimo vitale mal si concilia con il criterio di distribuzione dell'onere tributario, stabilito dall'art. 53, secondo comma, proprio perché, a livelli più alti di reddito imponibile, corrispondono prelievi parziali di quella eccedenza e quindi un onere tributario proporzionalmente minore”.

<sup>61</sup> Che il concetto di minimo vitale includa anche la tutela della salute del contribuente e dei suoi familiari, infatti, è dato acquisito all'interpretazione del principio di capacità contributiva, a partire dall'Assemblea costituente. Osserva L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 365-366, che “nella giurisprudenza della Corte costituzionale, il tema del rapporto tra imposizione fiscale e redditi minimi (...) è stato posto sullo stesso piano di altre

se si ammette che il legislatore tributario possa godere di ampia – e sostanzialmente insindacabile – discrezionalità anche sulla misura delle detrazioni <sup>(62)</sup>.

Non resta che concludere, dunque, che la giurisprudenza della Corte costituzionale, “negando la possibilità di sindacare la misura dei redditi minimi – e di verificare se le quote previste comprendano le spese inevitabili per il sostentamento personale e familiare – ha consentito al legislatore di stabilire cifre di esenzione spesso irrisorie e non idonee ad un'effettiva tutela delle situazioni reddituali più disagiate”. Situazioni che, d'altra parte, possono essere “ulteriormente sfavorite” dall'ampia discrezionalità garantita al legislatore tributario circa la detraibilità o meno “delle spese inerenti a bisogni vitali dell'esistenza” <sup>(63)</sup>.

7. *La disciplina vigente del minimo vitale. a) Il recente sistema delle deduzioni: carenza oggettiva e discriminazione soggettiva.*

Non occorre particolare fantasia per immaginare che, fondandosi su questi presupposti, la tutela positiva del minimo vitale nell'ordinamento italiano rischia di risultare assai lacunosa. Un

---

questioni, come quelle della deducibilità delle spese per la produzione del reddito o in genere delle agevolazioni, senza che, di fatto, abbia trovato concreta cittadinanza quella precipua preoccupazione che in Assemblea costituente aveva condotto sia ad introdurre il principio di capacità contributiva sia a caratterizzare il dovere tributario come dovere di solidarietà”.

<sup>62</sup> Il rifiuto di sindacarne la misura può comportare, ove quest'ultima sia palesemente insufficiente, un grave pregiudizio per i diritti e gli interessi che ad una certa detrazione sottostanno.

<sup>63</sup> Queste le conclusioni in argomento di L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 364.

orientamento giurisprudenziale quale quello elaborato dalla Corte costituzionale italiana non poteva, purtroppo, che essere seguito da una disciplina legislativa in larga parte insufficiente a garantire quello “spazio minimo di libertà fiscale” che costituisce il corollario inevitabile del principio di capacità contributiva <sup>(64)</sup>.

Non è possibile – e forse nemmeno utile – ripercorrere puntualmente in questa sede l'evoluzione della legislazione tributaria italiana in materia di tutela del minimo vitale. Appare in realtà più che sufficiente, per coglierne gli aspetti maggiormente problematici, soffermarsi su alcune delle modifiche di recente apportate al Testo unico delle imposte sui redditi. Due sono i “moduli di riforma” che vale la pena considerare. Il primo è costituito dall'introduzione della cosiddetta “*no tax area*” e di nuove previsioni in materia di deducibilità dei carichi di famiglia (esercizi finanziari 2003-2006). Il secondo – la “riforma della riforma” – è invece rappresentato dal ritorno al meccanismo delle detrazioni, precedentemente in vigore (a partire dall'esercizio finanziario 2007).

Il sistema delle detrazioni, previsto all'art. 13 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora innanzi, TUIR) è stato sostituito, a partire dal 2003, da un insieme di deduzioni “*per assicurare la progressività dell'imposizione*” (cosiddetta *no tax area*), definite nell'art. 11 <sup>(65)</sup>. Veniva in primo luogo prevista, per tutti i contribuenti, la possibilità di dedurre

---

<sup>64</sup> Secondo L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 406, “l'effetto complessivo di questa impostazione concettuale è stato quello di abbassare notevolmente il grado della protezione costituzionale delle situazioni economicamente più deboli. Nel concreto, questa resa alla discrezionalità del legislatore si è puntualmente tradotta in una disciplina normativa altamente inadeguata al problema”.

<sup>65</sup> Nel testo vigente dal 1 gennaio 2004. La disposizione era stata introdotta, con la numerazione 10-*bis*, dall'art. 2, comma 1, lett. *b*), della l. 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003).

dal reddito complessivo – calcolato al netto degli oneri deducibili *ex art.* 10 <sup>(66)</sup> – la somma di 3000 euro. Era poi concessa un'ulteriore deduzione aggiuntiva, la cui misura dipendeva dal tipo di reddito prodotto: 4500 euro, in caso di redditi di lavoro dipendente o assimilati <sup>(67)</sup>; 4000 euro per i redditi consistenti in pensioni ed assegni equiparati; 1500 euro relativamente ai redditi derivanti da attività d'impresa e da lavoro autonomo <sup>(68)</sup>.

In modo del tutto analogo si è proceduto alla riformulazione dell'art. 12 del TUIR, sostituendo le “*detrauzioni per carichi di famiglia*” con le “*deduzioni per oneri di famiglia*” <sup>(69)</sup>. E' stata consentita una deduzione pari a 3.200 euro per il coniuge “*non legalmente ed effettivamente separato*” e di 2.900 euro per i figli, “*compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi e gli affidati o affiliati*” <sup>(70)</sup>, con possibili aumenti in caso di figli minori di tre anni, affidati alle cure di un solo genitore o portatori di handicap <sup>(71)</sup>.

---

<sup>66</sup> Tra i quali si possono ricordare, considerata la particolare attinenza alla materia *de qua*, le spese mediche e gli assegni corrisposti a titolo di alimenti o di mantenimento in favore del coniuge separato, o rispetto al quale sono comunque cessati gli effetti civili del matrimonio.

<sup>67</sup> La deduzione spettava, ai sensi del comma 2 dell'art. 11 del d.p.r. n. 917/1986, in caso di “*redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), e 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), b-bis) e l)*”. Tra i redditi assimilati rientravano, ad esempio, le somme corrisposte a titolo di borsa di studio, e le retribuzioni dei sacerdoti.

<sup>68</sup> Il comma 4 dell'art. 11 del d.p.r. n. 917/1986 precisava trattarsi dei redditi “*di lavoro autonomo di cui al comma 1 dell'articolo 53 o di impresa di cui all'articolo 66*” del Tuir, vale a dire “*quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni*”, nonché dall'esercizio di imprese minori.

<sup>69</sup> Modifica introdotta con l'art. 1, comma 349, lett. b), della l. 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria 2005).

<sup>70</sup> “*Nonché per ogni altra persona indicata nell'articolo 433 del codice civile che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria da ripartire tra coloro che hanno diritto alla deduzione*” (art. 12, comma 1, lett. b) del d.p.r. n. 917/1986).

<sup>71</sup> La deduzione è stata stabilita nella misura di 3.450 euro “*per ciascun figlio di*

Ad ulteriore completamento del sistema delle deduzioni volte a tutelare il minimo vitale si è prevista, infine, la possibilità di dedurre le spese “sostenute dal contribuente per gli addetti alla propria assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana” (<sup>72</sup>).

La differenza rispetto al precedente sistema è piuttosto evidente: attraverso il meccanismo delle detrazioni, l'obiettivo di garantire il minimo vitale viene raggiunto mediante la sottrazione di un certo *quantum*, legislativamente stabilito, dalle imposte dovute. In presenza di determinati redditi, e a seconda del tipo di reddito, il – potenziale – contribuente è dunque esentato dal dovere di contribuzione, perché l'ammontare della detrazione risultava pari all'imposta dovuta, o maggiore (<sup>73</sup>). All'aumentare del reddito, spettano al contribuente detrazioni di volta in volta minori (<sup>74</sup>). Con il meccanismo delle deduzioni dall'imponibile, invece, si assicura al contribuente un minimo

---

*età inferiore a tre anni*”, e di 3.200 euro “per il primo figlio se l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli naturali e il contribuente non è coniugato o se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato”, e di 3.700 euro per figli portatori di handicap (art. 12, comma 2, del d.p.r. n. 917/1986).

<sup>72</sup> Fino ad un massimo di 1.820 (art. 12, comma 4-*bis* del d.p.r. n. 917/1986).

<sup>73</sup> Si consideri, ad esempio, il comma 1, lett. *a*) dell'art. 13 del TUIR, come in vigore nel 2001. Al contribuente spettava una detrazione di lire 2.220.000 “se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente non supera lire 12.000.000”; un dipendente che guadagnava fino a 12.000.000, dovendo pagare un'imposta pari a 2.160.000 (aliquota del 18%, ai sensi dell'art. 11, comma 1 lett. *a*) del TUIR all'epoca vigente), risultava quindi esente da imposta. In presenza di redditi di lavoro autonomo, il comma 3, lett. *a*) dell'art. 13 del TUIR, stabiliva invece che al contribuente spettasse una detrazione di lire 1.110.000 “se l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo (...) non supera lire 9.100.000”; erano dunque del tutto esentati da imposta i redditi fino a poco più di 6.100.000 lire (imposta dovuta 1.098.000 lire).

<sup>74</sup> Ad esempio, in caso di redditi di lavoro dipendente compresi tra 50 e 60 milioni di lire, spettava una detrazione di 750.000 lire, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. *g*) dell'allora vigente TUIR.

di reddito intangibile, stabilito *ex ante* rispetto all'imposta dovuta: quest'ultima sarà, infatti, calcolata solo su quella parte di reddito che eccede i valori di soglia definiti dal legislatore.

Il sistema delle deduzioni, in linea di principio, sembra quindi rispondere in modo più limpido ed immediato alla teoria tradizionale del limite minimo dell'imposizione, inteso come naturale sviluppo del principio di capacità contributiva. Infatti, se l'idoneità a concorrere alle spese pubbliche sorge solo *a partire da* una certa capacità economica, il *quantum* di ricchezza che corrisponde a questa capacità deve necessariamente andare esente da tributo; e il modo più semplice ed evidente di tradurre questo principio nel sistema dell'imposta sui redditi consiste, appunto, nel prevedere la deducibilità del minimo vitale dal reddito complessivo prodotto: in tal modo il contribuente è chiamato a partecipare alle spese pubbliche solo per quella parte di capacità economica che residua, una volta soddisfatti i bisogni essenziali.

Scendendo all'analisi puntuale della disciplina delle deduzioni introdotta modificando gli artt. 11 e 12 del TUIR, non si può, però, che constatare come le innovazioni introdotte siano state sotto diversi profili più apparenti che reali, denotando una – purtroppo – ancora insufficiente tutela del minimo vitale.

Vi è, in primo luogo, un aspetto della disciplina recentemente introdotta “*per assicurare la progressività dell'imposizione*” che lascia assolutamente perplessi: la diversa deducibilità del minimo vitale a seconda del tipo di reddito prodotto. L'unico limite minimo vero e proprio, previsto dal legislatore per tutti i contribuenti, era pari a 3000 euro; le ulteriori deduzioni aggiuntive erano ammesse, invece, solo per alcuni tipi di reddito ed erano – ciò non bastasse – differenziate. Il che equivale a dire che non tutti i contribuenti avevano un eguale minimo



vitale: per alcuni il limite si spostava verso il basso, per altri verso l'alto. Il lavoratore dipendente veniva, sostanzialmente, ritenuto bisognoso di 7.500 euro all'anno; le necessità del pensionato venivano invece stimate inferiori (7.000 euro); quelle del lavoratore autonomo ancora meno (4.500 euro); lo stesso dicasi per i bisogni vitali dei contribuenti di altro tipo, cui spettava solamente la deduzione base (3000 euro) <sup>(75)</sup>.

Ora, non sembra potersi ammettere che il minimo vitale cambi a seconda del tipo di reddito prodotto. Se lo scopo del limite minimo all'imposizione è quello di garantire l'intangibilità di quel *quantum* di ricchezza individuale necessaria a soddisfare le esigenze vitali del contribuente, non si comprende come esso possa cambiare in modo così vistoso. Certo non tutti i contribuenti hanno analoghi bisogni, ma tali diverse situazioni possono essere graduate e specificate maggiormente attraverso la deducibilità di oneri ulteriori, senza che vi sia la necessità di incidere sulla misura “base” del minimo <sup>(76)</sup>. Colpisce particolarmente, al riguardo, il differente minimo vitale riconosciuto al lavoratore dipendente ed al lavoratore autonomo: per quale ragione le esigenze vitali di quest'ultimo devono essere considerate del 40% inferiori rispetto a quelle del primo?

Le possibili spiegazioni di questo diverso trattamento sembrano essere nella sostanza due.

La prima fa leva sulle ulteriori agevolazioni concesse ai lavoratori autonomi sotto forma di deducibilità delle spese necessarie alla produzione del reddito <sup>(77)</sup>: poiché il lavoratore autonomo può dedurre

---

<sup>75</sup> In questa categoria di contribuenti ricadono, ad esempio, gli imprenditori che non possano essere considerati “minori”, ai sensi dell'art. 66 del TUIR vigente.

<sup>76</sup> Ad esempio, la deducibilità della spese mediche potrebbe già consentire ad un contribuente con problemi di salute di godere di un limite minimo più elevato, rispetto ad un contribuente giovane e perfettamente sano.

<sup>77</sup> Il reddito del lavoratore autonomo è infatti in linea generale determinato, ai

dal reddito prodotto più di quanto non possa fare il lavoratore dipendente, è giusto che la *no tax area* del primo sia inferiore a quella del secondo.

Questo ragionamento non pare però del tutto convincente. In primo luogo, perché presume ciò che potrebbe anche non accadere: non è detto, in altri termini, che il lavoratore autonomo deduca dal reddito sempre e comunque cifre tali da colmare la differenza tra la sua *no tax area* e quella del lavoratore dipendente. E ciò è tanto più vero quanto più ci si avvicina al limite minimo dell'imposizione: ad esempio, un giovane professionista che produce i suoi primi redditi potrebbe decidere di spendere il meno possibile (anche se tali spese sono deducibili), per godere di una maggiore – e magari necessaria – disponibilità economica; per quale ragione gli deve essere riconosciuto un minimo vitale inferiore a quello degli altri contribuenti? <sup>(78)</sup>.

In secondo luogo, le spese di produzione del reddito non paiono potere assimilate a quelle necessarie per la soddisfazione delle esigenze vitali. Se la *ratio* della deducibilità di tali costi sta nel fatto che il lavoratore autonomo per produrre il suo reddito incontra delle spese che i lavoratori dipendenti non hanno, queste spese si devono aggiungere al minimo vitale comunemente considerato. Se la tutela del minimo vitale del contribuente rappresenta, come rilevato da alcuni, un modo per mantenere in efficienza il capitale-uomo (inteso come

---

sensi dell'art. 54 del TUIR, “*dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione*”.

<sup>78</sup> Potrebbe, continuando l'esempio, anziché spendere 3000 euro di reddito per dotarsi di nuovi strumenti di lavoro, tenerli per destinarli al sostentamento suo e della sua famiglia, fino a che la sua situazione reddituale non migliora oltre una certa soglia.

strumento di produzione del reddito) <sup>(79)</sup>, allora i lavoratori che per produrre reddito effettuano spese ulteriori rispetto a quelle necessarie per il semplice mantenimento devono godere di un limite minimo più elevato, la cui misura corrisponderà alla somma di entrambe le tipologie di spesa <sup>(80)</sup>. In ogni caso, il *quantum* di ricchezza indispensabile per condurre un'esistenza libera e dignitosa – esente da tributo – dovrebbe essere uguale per tutti i contribuenti.

Al fondo della discriminazione in esame potrebbero, tuttavia, anche stare altre ragioni; la più probabile delle quali consisterebbe, forse, in una presunzione di evasione fiscale (poiché il lavoratore autonomo evade le imposte, è necessario tenerne conto e “punirlo preventivamente” riconoscendogli un minimo deducibile inferiore) <sup>(81)</sup>.

---

<sup>79</sup> Si vedano in particolare le osservazioni di E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 212, cui si rinvia *retro*, nota n. 13.

<sup>80</sup> In questo senso espressamente S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., 48-49, che considera come parte del minimo vitale le spese necessarie allo svolgimento delle attività produttive del contribuente. Ciò non toglie, ovviamente, che la disciplina delle deduzioni ulteriori concesse ai lavoratori autonomi per la produzione del reddito possa essere ritenuta non congrua, o si presti ad abusi. Ma questo è un motivo per migliorare quella disciplina, non per ridurre *ad libitum* il minimo esente dei contribuenti interessati: si rischia, altrimenti, di rispondere ad una possibile irragionevolezza con un'altra (anche se di segno opposto).

<sup>81</sup> Questo tipo di discriminazione non è, comunque, nuova. Anche il vecchio sistema delle detrazioni prevedeva, infatti, un diverso regime a seconda del tipo di reddito prodotto, penalizzando alcuni contribuenti rispetto ad altri. Si confrontino, al riguardo, i commi 1 e 3 dell'art. 13 del TUIR nella formulazione vigente fino al 2001. Osservava L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 371, che “appare discutibile in relazione a queste detrazioni (...) la discriminazione qualitativa rispetto ai lavoratori dipendenti, che se probabilmente risiede nella maggiore proclività all'evasione riscontrabile nell'ambito del lavoro autonomo, appare perlomeno improprio tenere conto di tale dato in sede di determinazione dell'ammontare dei redditi minimi, ovvero dei redditi necessari a soddisfare le primarie esigenze della vita”.

Quasi superfluo è rilevare, a questo punto, l'erroneità di una differenziazione del limite minimo fondata su questi presupposti: la stessa presunzione potrebbe valere, innanzitutto, anche per altre *species* di contribuenti <sup>(82)</sup>; la penalizzazione “preventiva” fondata su pregiudizi presuntivi rischia, poi, di generare a sua volta evasione fiscale (il lavoratore autonomo può essere tentato di dichiarare meno del dovuto proprio perché si sente penalizzato rispetto agli altri contribuenti); e, soprattutto, in tal modo si arreca un pregiudizio ingiustificato ai contribuenti onesti, il cui solo difetto è quello di ricadere nella categoria professionale “sbagliata”.

Una differenziazione di tal fatta poneva – e pone – pertanto molteplici dubbi di legittimità costituzionale: con riferimento all'art. 53 Cost., nella parte in cui non tutela a sufficienza il minimo vitale di alcuni contribuenti; ed all'art. 3 Cost., nella parte in cui discrimina irrazionalmente la misura della deducibilità del minimo vitale a seconda del tipo di reddito prodotto. Un intervento della Corte sul punto sarebbe stato dunque auspicabile; l'eventuale dichiarazione d'illegittimità costituzionale avrebbe potuto fondarsi, in effetti, sul mancato rispetto del principio di uguaglianza e sulla irragionevole disparità di trattamento che caratterizzava la legislazione tributaria *de qua* <sup>(83)</sup>.

---

<sup>82</sup> Non è affatto escluso – l'esempio è scontato ma calzante – che lavoratori dipendenti possano “integrare” i propri stipendi con redditi percepiti da attività lavorative “sommerse”.

<sup>83</sup> Un sindacato di questo tipo avrebbe potuto esser fatto ricadere, senza eccessivi patemi, tra i poteri della Corte. La Consulta si sarebbe infatti trovata ad effettuare un controllo sulla ragionevolezza (o meglio coerenza) “interna” delle disposizioni *de quibus*. Per un inquadramento sul tema del giudizio di ragionevolezza delle leggi si rinvia in particolare ad AA. VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta nei giorni 13 e 14 ottobre 1992, Milano, 1994, nonché ad A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2004, 104-122.

Si deve rilevare, in ogni caso, che la misura dell'esenzione stabilita dal legislatore come quota di reddito libera da imposte sembra nella sostanza inidonea a garantire un'esistenza *"libera e dignitosa"*. Certo non sono sufficienti 4.500 euro all'anno, ma in fondo notevoli dubbi si possono nutrire anche per la più alta misura graziosamente concessa ai lavoratori dipendenti: 7.500 euro all'anno significano poco più di 600 euro al mese; se si considera l'aumento del costo della vita in Italia negli ultimi anni, i dubbi di cui sopra assumono una preoccupante consistenza <sup>(84)</sup>.

Meno evidenti ma altrettanto significativi sono, poi, i problemi derivanti dal meccanismo di computo delle deduzioni di cui all'art. 11. L'ultimo comma di tale articolo era, infatti, concepito in modo tale da comportare la progressiva riduzione delle esenzioni all'aumentare del reddito prodotto. La deduzione operava per l'intero solo in presenza di redditi inferiori o uguali alla misura per la stessa stabilita dal legislatore, mentre non spettava oltre un certo livello di reddito <sup>(85)</sup>. Il sistema delle

---

<sup>84</sup> Specialmente se si considera che, con queste somme, vanno soddisfatte in larga parte anche le esigenze abitative. Le spese per l'abitazione godono, infatti, di un regime fiscale solo parzialmente agevolato: per le case di proprietà, è concessa una deduzione pari alla rendita catastale dell'unità immobiliare (art. 10, comma 3-bis 22 dicembre 1986, n. 917); in caso di acquisti con mutuo ipotecario, è consentita la mera detrazione degli interessi passivi in misura del 19%, e comunque solo *"per un importo non superiore a 3.615,20 euro"* (art. 15, comma 1, lett. b), d.p.r. n. 917/1986); è ammessa, poi, una detrazione in misura fissa dei canoni di locazione degli immobili adibiti ad abitazione principale, *"nei seguenti importi: a) euro 495,80, se il reddito complessivo non supera euro 15.493,71; b) euro 247,90, se il reddito complessivo supera euro 15.493,71 ma non euro 30.987,41"*; tale detrazione aumenta in *"favore dei lavoratori dipendenti che hanno trasferito o trasferiscono la propria residenza nel comune di lavoro o in uno di quelli limitrofi nei tre anni antecedenti quello di richiesta della detrazione"*. Per essi, la detrazione è pari, per i primi tre anni, a: *"euro 991,650, se il reddito complessivo non supera euro 15.493,71; euro 495,80, se il reddito complessivo supera euro 15.493,71 ma non euro 30.987,4"* (art. 16, commi 1 ed 1-bis, d.p.r. n. 917/1986, n. 917).

<sup>85</sup> Il sistema di computo definito dall'ultimo comma dell'art. 11 del d.p.r. n.

deduzioni non era dunque molto dissimile, sotto questo aspetto, da quello delle detrazioni; le deduzioni “*per assicurare la progressività dell'imposizione*” operano in modo diverso, ma il risultato è lo stesso: la compressione del reddito esente al crescere del reddito percepito. Ma in tal modo viene meno l'idea che sta al fondamento del limite minimo all'imposizione come corollario del principio di capacità contributiva: vale a dire l'esistenza di una certa capacità economica intangibile, perché non idonea a manifestare attitudine alla contribuzione.

Questo *quantum* di ricchezza non cambia al variare del reddito, e quindi il minimo esente avrebbe dovuto concretizzarsi in una quota da sottrarre sempre al reddito percepito, indipendentemente dalla sua dimensione.

Sarebbe però possibile ribattere che ciò che importa, più che la coerenza e limpidezza concettuale di una certa disciplina giuridica, sono i suoi effetti. E la disciplina in esame consentiva, in fondo, di garantire

---

917/1986 era il seguente: “*la deduzione (...) spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare di 26.000 euro, aumentato delle deduzioni indicate nei commi da 1 a 4 e degli oneri deducibili di cui all'articolo 10, e diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 26.000 euro*”:  $(26.000 + 3.000 + \text{altre deduzioni ex art. 11} + \text{oneri deducibili ex art. 10} - \text{reddito complessivo del contribuente}) / 26.000 = X$ . Se X “*è maggiore o uguale a 1, la deduzione compete per intero; se lo stesso è zero o minore di zero, la deduzione non compete*”; se X è compreso tra 0 e 1, la deduzione si calcola moltiplicando X per la deduzione teoricamente prevista dall'art. 11. Consideriamo, ad esempio, un lavoratore dipendente con un reddito annuo di 6.000, 20.000 o 100.000 euro (e ipotizziamo, per semplicità, che tale reddito fosse riferibile all'intero anno solare e che non vi fossero oneri deducibili). Nel primo caso, X è pari a 1,06; la deduzione spettava per intero, il dipendente non avrebbe dovuto pagare imposte sul reddito. Nella seconda ipotesi, X è pari a 0,52; la deduzione consisteva in 3.900 euro; il dipendente avrebbe dovuto pagare le imposte su un reddito di 16.100 euro. Nell'ultimo caso, X è pari a -2,6; non spettava alcuna deduzione, e il contribuente era tenuto al pagamento delle imposte sull'intero reddito (per ragioni di semplicità, nei calcoli effettuati – così come in quelli che si effettueranno nel prosieguo del capitolo – non si tiene conto dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito).

un minimo di ricchezza non prelevabile a titolo d'imposta sia ai meno abbienti, sia a coloro che percepivano redditi più elevati. Anche se per questi ultimi si ampliava la base imponibile, riducendosi progressivamente la misura delle deduzioni, la maggiore capacità economica avrebbe loro consentito comunque di conservare, una volta pagate le imposte, una quantità di ricchezza superiore al minimo vitale <sup>(86)</sup>.

La considerazione è esatta, ma richiede alcune precisazioni.

La mancata deduzione del minimo vitale da tutti i redditi, a prescindere dalla loro entità, riduce le garanzie per il contribuente in favore della discrezionalità del legislatore tributario: può infatti tradursi, in linea di principio, anche nell'avocazione di tutta la ricchezza prodotta che eccede il minimo, come ammesso dalla stessa Corte costituzionale <sup>(87)</sup>. Fortunatamente però, almeno sotto questo profilo, il legislatore è andato oltre la giurisprudenza della Corte, ed ha modulato le deduzioni – e, in precedenza, le detrazioni – in modo da evitare quest'effetto. Gliene va pertanto reso merito <sup>(88)</sup>.

Si dovrebbe, tuttavia, tenere presente che questo sistema di computo del minimo vitale sembra costituire, più che altro, un comodo espediente per evitare le perdite di gettito che deriverebbero dalla deducibilità del minimo vitale nella stessa misura per tutti i redditi, a

---

<sup>86</sup> Tornando all'esempio formulato in precedenza, il dipendente pubblico che guadagnava 20.000 euro all'anno vedeva ridotta l'esenzione quasi della metà (3900 euro) e doveva pagare le imposte su un reddito imponibile di 16.100 euro. Applicando l'aliquota del 23%, ne risultava dovuta un'imposta pari a 3703 euro. Residuava dunque una ricchezza di 12.397 euro, superiore al minimo vitale.

<sup>87</sup> Con la sopra riportata sentenza n. 97/1968.

<sup>88</sup> Sotto questo profilo, tanto il precedente – e di nuovo attuale, come si vedrà – sistema delle detrazioni progressive, quanto quello delle deduzioni, appare nettamente più rispettoso del limite minimo di quello definito dagli artt. 130, 138 e 139 del d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645.

prescindere dalla loro entità <sup>(89)</sup>.

Non si può d'altra parte sostenere, in senso contrario, che la riduzione delle quote deducibili all'aumentare del reddito è necessaria ad assicurare la progressività dell'imposizione. La progressività del sistema tributario – in ogni caso già garantita dall'andamento crescente delle aliquote – sarebbe realizzata anche se il minimo vitale venisse tutelato sotto forma di deduzione costante per tutti i contribuenti: la sua incidenza sulle imposte dovute diminuirebbe comunque, infatti, all'aumentare del reddito <sup>(90)</sup>.

La riduzione progressiva del minimo vitale deducibile dal reddito al crescere della sua entità si traduceva, poi, in un sistema di computo articolato e complesso, contrario alle esigenze di semplificazione tributaria attualmente sempre più avvertite <sup>(91)</sup>. La previsione di un'unica

---

<sup>89</sup> In tal modo si ridurrebbe, infatti, la misura dei redditi imponibili, e conseguentemente diminuirebbero anche le imposte dovute. La perdita di gettito potrebbe, peraltro, essere evitata tramite una rimodulazione delle aliquote; notava I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 82, che per “fronteggiare eventuali difficoltà finanziarie” sarebbe preferibile, “piuttosto che un abbassamento del livello del minimo vitale o la rinuncia all'attuazione dello stesso”, “un aumento del grado di progressività: così che i maggiori oneri tributari, anziché a scapito delle esigenze e dei bisogni più impellenti, vengano ad incidere su quelli sempre meno essenziali ed indispensabili”.

<sup>90</sup> Su di un reddito, ad esempio, pari a 10.000 euro annui, un minimo esente di 7.500 euro avrebbe un'incidenza del 75%: le imposte devono essere pagate solo sul 25% del reddito prodotto. Se invece si considera un reddito di 40.000 euro, lo stesso minimo esente avrebbe un'incidenza del 18,75%. Le imposte saranno pertanto dovute sull'81,25% del reddito prodotto. Osservava sul punto F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., 317, che “sulla progressività già influisce l'esistenza di una base esente, rendendola accentuata soprattutto agli inizi quando la base esente fissa pesa di più”.

<sup>91</sup> Anche se è necessario ammettere, da questo punto di vista, che il sistema delle deduzioni delineato dall'art. 11 del vigente TUIR era, se non altro, più sintetico di quello delle detrazioni analiticamente (è dir poco!) definito dalla precedente – e pure dalla attuale – formulazione dell'art. 13.



quota deducibile dal reddito a prescindere dalla sua misura, uguale per tutti i contribuenti, avrebbe invece contribuito ad agevolare i meccanismi di calcolo delle imposte dovute, ed a garantire maggiore trasparenza alle scelte effettuate dal legislatore tributario.

Considerazioni del tutto analoghe possono svolgersi con riferimento alle *“deduzioni per oneri di famiglia”*.

Qualche dubbio è lecito nutrire, intanto, sulla misura definita al legislatore anche per queste deduzioni, e sulla sua sufficienza per assicurare al contribuente ed alla sua famiglia un'esistenza libera e dignitosa: 3.200 euro all'anno sono sufficienti a mantenere un coniuge che non produce reddito proprio? Ed è proprio vero che bastano 2.900 euro per mantenere, educare, istruire un figlio?

Più di qualche problema sorgeva, poi, dai presupposti per l'applicazione delle deduzioni; il comma 3 dell'art. 12 del d.p.r. n. 917/1986 stabiliva che *“le deduzioni di cui ai commi 1 e 2 spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo (...) non superiore a euro 2.840,51”*. Un familiare con un reddito di 2.840 euro avrebbe dovuto essere considerato a carico del contribuente, con la conseguente deducibilità dal reddito di quest'ultimo delle ulteriori somme previste dai precedenti commi dell'art. 12. Nel caso questo familiare fosse il coniuge, il minimo vitale allo stesso riconosciuto sarebbe dunque stato pari a 6.040 euro (2.840 di reddito personale più 3.200 euro di spese di mantenimento sostenute in suo favore dal contribuente, deducibili). Ma allora una cifra corrispondente sarebbe dovuta risultare deducibile anche qualora il coniuge a carico non avesse avuto alcun reddito, e l'onere del suo mantenimento fosse gravato per l'intero sul contribuente. Invece così non era, perché l'art. 12 del TUIR non prevedeva alcun meccanismo di computo dei redditi eventualmente

percepiti dal familiare a carico, ai fini del calcolo delle deduzioni spettanti: ne risultavano penalizzati, quindi, i contribuenti più svantaggiati (<sup>92</sup>), perché costretti a mantenere interamente uno o più familiari non percettori di reddito.

Il meccanismo di computo definito dal legislatore lascia, infine, perplessi al pari di quello che presiedeva alla determinazione del minimo esente. Anche la deduzione per carichi di famiglia era infatti destinata a diminuire all'aumentare del reddito prodotto dal contribuente (<sup>93</sup>); il che contrasta, evidentemente, con l'idea che le spese incontrate per il mantenimento dei familiari a carico non manifestano attitudine alla contribuzione, perché destinate alla soddisfazione di bisogni vitali: se così fosse, tali spese dovrebbero in effetti essere sempre deducibili dal reddito prodotto, a prescindere dalla sua entità.

Anche queste deduzioni, quindi, non rispondevano pienamente alla tutela del minimo vitale come portato necessario del principio di capacità contributiva. Erano funzionali, piuttosto, all'incremento della progressività del sistema tributario, in conformità alle – costantemente pressanti – esigenze di gettito.

---

<sup>92</sup> E, con loro, le rispettive famiglie.

<sup>93</sup> Il sistema, del tutto analogo a quello previsto all'ultimo comma dell'art. 11 del d.p.r. n. 917/1986 per la determinazione dell'effettiva deduzione spettante, era definito dal comma 4-ter: *“le deduzioni di cui ai commi 1, 2 e 4-bis spettano per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare di 78.000 euro, aumentato delle medesime deduzioni e degli oneri deducibili di cui all'articolo 10, e diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 78.000 euro. Se il predetto rapporto è maggiore o uguale a 1, la deduzione compete per intero; se lo stesso è zero o minore di zero, la deduzione non compete; negli altri casi, ai fini del predetto rapporto, si computano le prime quattro cifre decimali”*. Ne risultava, al pari di quanto stabilito dall'art. 11, il diminuire della deduzione all'aumentare del reddito, fino al suo venir meno oltre una certa soglia.

8. (Segue) b) *Ritorno al sistema delle detrazioni. Persistente e sostanziale ineffettività del limite costituzionale minimo dell'imposizione.*

Il sistema di tutela del minimo vitale basato sulle deduzioni “*per assicurare la progressività dell'imposizione*” e per gli “*oneri di famiglia*” è stato – si diceva – presto superato. Con l'approvazione della legge finanziaria per l'esercizio 2007, il legislatore tributario ha infatti scelto di “*abbandonare*” le deduzioni per ritornare alle detrazioni: una sorta di controriforma. Attraverso la modifica degli artt. 11, 12 e 13 del TUIR, l'imposta sui redditi è stata ridisegnata prevedendo una nuova modulazione delle aliquote (art. 11), detrazioni per carichi di famiglia (art. 12), ed altre detrazioni (art. 13). A ciò si aggiunge una fascia di esenzione da imposte per alcuni tipi di reddito <sup>(94)</sup>.

Quali osservazioni possono essere mosse a questa “*riforma della riforma*”, alla luce del limite costituzionale quantitativo minimo dell'imposizione? In via di estrema sintesi, è già possibile anticipare che gran parte delle osservazioni critiche svolte con riferimento al sistema delle deduzioni pare ripetibile con riguardo a quello delle detrazioni.

E' però necessaria una – ovvia – considerazione preliminare. Il ritorno al meccanismo delle detrazioni porta inevitabilmente con sé una minore “*aderenza concettuale*” al limite minimo come naturale corollario del principio di capacità contributiva, ed una maggiore difficoltà di computo del minimo vitale. Il ricorso alle deduzioni

---

<sup>94</sup> Il comma 2 dell'art. 11 del d.p.r. n. 917/1986, come modificato dall'articolo 1, comma 6, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, dispone che non è dovuta alcuna imposta “*se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, l'imposta non è dovuta*”.

consentiva infatti di apprezzare in modo più immediato e lineare gli effetti del limite minimo sul sistema delle imposte sul reddito: se non tutta la capacità economica denota capacità contributiva, le imposte solo dovute solo su quella parte di reddito che eccede quanto è necessario al contribuente (ed alla sua famiglia) per condurre un'esistenza libera e dignitosa. Il minimo vitale va quindi sottratto – dedotto – dal reddito complessivo.

Ciò non significa, evidentemente, che il minimo vitale non possa essere tutelato anche ricorrendo alle detrazioni; lo stesso effetto può infatti essere garantito attraverso una corretta modulazione delle quote detraibili: se il legislatore stabilisce un *quantum* di detrazione che consenta comunque ai contribuenti, una volta pagate le imposte, di disporre di un reddito sufficiente a condurre una vita libera e dignitosa, il limite minimo è rispettato <sup>(95)</sup>. Se si considera il novellato art. 13 del TUIR, è possibile constatare un aumento – modesto, per la verità – di tale limite, che deriva dalla nuova misura delle detrazioni in rapporto alle aliquote riformulate dall'art. 11. Per i redditi da lavoro dipendente ed equiparati il limite si sposta da 7.500 ad 8000 euro <sup>(96)</sup>; per i redditi consistenti in pensioni ed assegni equiparati da 7.000 a 7.500 euro (che divengono 7.750 per i contribuenti di età superiore a 75 anni); per i

---

<sup>95</sup> Considera F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 351, “per quanto concerne l'imposizione diretta, non è essenziale che l'esenzione del minimo venga realizzata in un modo piuttosto che in un altro (mediante abbattimento generalizzato dell'imponibile o concessione di detrazioni d'imposta adeguatamente motivate)”. Nello stesso senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 56, e R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 36, nota 80.

<sup>96</sup> In base all'art. 13, comma 1, lett. a) del d.p.r. n. 917/1986, in caso di redditi da lavoro dipendente o equiparato spetta infatti una detrazione pari a “1.840 euro, se il reddito complessivo non supera 8.000 euro”. Applicando un'aliquota del 23%, su di un reddito di 8.000 euro sarebbe dunque dovuta un'imposta (1.840 euro) pari alla detrazione.

redditi derivanti da attività d'impresa e da lavoro autonomo da 4.500 a 4.800 <sup>(97)</sup>).

Non si può, tuttavia, mancare di sottolineare come il sistema delle detrazioni appaia nel complesso meno semplice: per capire qual è il minimo vitale, è necessario calcolare l'imposta che sarebbe dovuta in relazione ad un dato reddito, e poi sottrarre la detrazione definita dal legislatore. Il che si traduce in una minore trasparenza delle scelte legislative, ed in una percezione meno immediata, da parte del contribuente, di come e quanto varia realmente il "livello di tutela" del minimo vitale (ad un cambiamento della misura delle detrazioni, si accompagna infatti un diverso grado di protezione del minimo). Peraltro, è pur vero che il sistema attuale non differisce molto, quanto a complessità, da quello precedente delle deduzioni, che richiedeva anch'esso, per i redditi superiori al minimo, l'utilizzo di una formula di calcolo non certo immediata per il computo delle deduzioni effettivamente spettanti <sup>(98)</sup>).

Il sistema delle detrazioni è, comunque, pienamente accomunabile a quello delle deduzioni anche con riferimento ad un insieme di ulteriori aspetti critici.

A lasciare perplessi, oltre alla misura dell'esenzione (aumentata, ma ancora insufficiente a garantire davvero un'esistenza libera e dignitosa ai soggetti in condizione disagiata), è soprattutto la disparità di trattamento dei contribuenti a seconda del tipo di reddito prodotto, ed il diminuire delle detrazioni all'aumentare del reddito. Anche in vigenza del – rinnovato – regime delle detrazioni, il carico fiscale sui redditi

---

<sup>97</sup> Anche in questi casi le detrazioni sono commisurate, dalle rispettive lett. a) dei commi 3, 4 e 5 dell'art. 13 del d.p.r. n. 917/198, in modo da consentire ai soggetti percettori di tali redditi di detrarre una cifra uguale all'imposta dovuta.

<sup>98</sup> Si veda *retro*, nota n. 87.

minimi è diversamente graduato: in particolare le detrazioni concesse ai lavoratori autonomi sono notevolmente inferiori a quelle ammesse per i lavoratori dipendenti <sup>(99)</sup>; e ciò non pare giustificabile alla luce delle agevolazioni predisposte in favore dei primi, né tantomeno in ragione di un'eventuale pregiudizio di evasione fiscale a loro carico <sup>(100)</sup>. Inoltre, il diminuire delle detrazioni al crescere del reddito sembra funzionale, più che alla tutela *tout court* del minimo vitale – di per sé identico per tutti i contribuenti, a prescindere dal reddito prodotto –, all'ulteriore accentuazione del carattere progressivo del sistema tributario ed alle connesse esigenze di gettito <sup>(101)</sup>.

Analoghe le considerazioni che possono svolgersi sulle “*detrazioni per carichi di famiglia*”: anche a questo titolo, le detrazioni si riducono progressivamente all'aumentare del reddito. Inoltre, come nel precedente sistema, le detrazioni spettano anche qualora il familiare “a carico” percepisca un certo – modesto – reddito <sup>(102)</sup>, senza che sia previsto alcun meccanismo compensativo per quei contribuenti che sono costretti, invece, a mantenere per intero uno o più familiari non produttivi di alcun reddito. A ciò si aggiunga, poi, un possibile ulteriore elemento di irragionevolezza introdotto dal nuovo testo dell'art. 12 del TUIR, in base al quale “*in caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio*”, la

---

<sup>99</sup> Ad un lavoratore autonomo con un reddito annuo di 8.000 euro spetta, ad esempio, una detrazione di 1034 euro (applicando la formula definita dall'art. 13, comma 6, lett. b) del d.p.r. n. 917/1986. Deve quindi pagare 806 euro di imposte. Un lavoratore dipendente con uguale reddito è invece esente da imposta.

<sup>100</sup> Si vedano le considerazioni più diffusamente svolte nel precedente paragrafo.

<sup>101</sup> In senso contrario R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 36, nota n. 80, che considera come per tutelare il minimo vitale sia “forse più opportuna la detrazione 'a scalare' che si riduce all'aumentare del reddito”.

<sup>102</sup> Pari, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del d.p.r. n. 917/1986, a 2840,51 euro.

detrazione per figli a carico spetta solo “*al genitore affidatario*”. Ne consegue che il genitore non affidatario, pur obbligato a corrispondere somme a titolo di mantenimento o alimenti in favore del figlio affidato all'altro genitore, non può detrarre alcunché, con ovvie conseguenze negative sull'effettivo livello di tutela del suo minimo vitale.

Al termine di questa panoramica sulla legislazione italiana in materia di tutela del minimo vitale, le conclusioni non appaiono dunque particolarmente confortanti, a prescindere dal modo in cui finora in Italia si è tentato di dare attuazione al limite costituzionale quantitativo minimo dell'imposizione. Sia il regime delle deduzioni che quello delle detrazioni pare affetto da varie manchevolezze, eccessiva complessità normativa, irragionevoli differenziazioni.

Certo si deve notare che, nel corso degli ultimi anni, la legislazione tributaria è senz'altro evoluta nel senso di una maggiore considerazione delle esigenze vitali del contribuente: si è infatti assistito ad un progressivo aumento delle detrazioni/deduzioni concesse al contribuente, anche tenendo presenti le sue necessità familiari. Ma ciò non significa che il minimo vitale garantito dal legislatore (comunque lo si computi) sia davvero sufficiente ad assicurare al contribuente ed alla sua famiglia “*un'esistenza libera e dignitosa*” <sup>(103)</sup>; la strada da percorrere

<sup>103</sup> Vale il solito esempio: in base alla legislazione attuale, è del tutto esente da imposta il lavoratore dipendente che, con un coniuge interamente a carico, percepisce redditi fino a circa 10.400 euro annui (le detrazioni spettanti ai sensi degli artt. 12 e 13 del TUIR compensano, infatti, l'imposta dovuta). Si può davvero ritenere che 867 euro al mese siano sufficienti a consentire ad un nucleo familiare composto di due persone di vivere in modo libero e dignitoso? Forse consentono solo – a fatica – di sopravvivere: non è la stessa cosa, e non è certo ciò che aveva in mente il Costituente quando pensava all'esenzione del minimo vitale come corollario del principio di capacità contributiva.

Peraltro, è bene tenere presente che secondo diversi Autori la tutela del minimo vitale non richiederebbe solo l'esenzione dall'imposta sul reddito, ma da tutte le imposte, siano esse dirette o indirette. In particolare, dovrebbero essere

appare, sotto questo profilo, ancora molto lunga, e passa inevitabilmente attraverso il problema della scarsità delle risorse pubbliche: come tutti gli altri diritti costituzionali, anche quello al minimo vitale costa, e la sua più o meno ampia realizzazione dipende dalle scelte di bilancio e dai limiti imposti dalla presente situazione delle finanze italiane.

Il punto è però che, *rebus sic stantibus*, appare francamente difficile sostenere che nell'ordinamento italiano esista un limite costituzionale quantitativo minimo al prelievo tributario.

In particolare perché, in base alla giurisprudenza sin qui espressa dalla Corte costituzionale, le scelte discrezionali del legislatore tributario non sembrano sindacabili sotto il profilo quantitativo, né sotto quello qualitativo. Non sarebbe possibile, in altri termini, valutare la costituzionalità della misura di una certa detrazione (o deduzione), né

---

esenti i consumi connessi ad esigenze vitali. In tal si vedano F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., 326-328, I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 150-152, e F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit. 227-228 (analoghe le considerazioni dell'Autore anche in *Profili generali*, cit., 38). *Contra* F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., 351: non sembra “che sia indispensabile prevedere esenzioni generalizzate relative all'imposizione indiretta, ancorché questa possa riferirsi a beni di carattere essenziale. E' cioè possibile, ad esempio, una (moderata) imposizione che colpisca anche i prodotti alimentari o i modesti consumi di energia elettrica, gas o acqua potabile, se ad essa si accompagnano misure di carattere economico che assicurino la fruizione di tali beni e servizi anche da parte dei meno abbienti o dei non abbienti”. Al riguardo si può considerare che, in effetti, ai fini del rispetto del minimo vitale ciò che conta è che sia comunque garantita a ciascun contribuente l'intangibilità di quel *quantum* di ricchezza indispensabile per condurre un'esistenza libera e dignitosa: ed in questo *quantum* devono ricadere anche le spese per i consumi essenziali, eventualmente aggravate dalle imposte indirette. Il limite minimo sarebbe quindi rispettato, sotto questo profilo, se la misura delle detrazioni (o deduzioni) ai fini del calcolo delle imposte sul reddito fosse tale da tenere conto di quanto davvero costa – imposte indirette incluse – vivere liberamente e dignitosamente.



della preferenza accordata dal legislatore ad una detrazione (o ad una deduzione) al posto di un'altra. Ne consegue che il legislatore tributario è sostanzialmente libero sia nell'*an*, sia nel *quantum*.

Il fatto che siano previste dalla legislazione vigente forme di tutela del minimo vitale, in via di progressiva estensione, deve ovviamente essere considerato positivo, ma non depone necessariamente a favore dell'esistenza di un limite costituzionale effettivo. Nulla esclude infatti che le scelte del legislatore tributario – troppo simili, in fondo, a graziose concessioni – possano cambiare, senza che sia possibile sindacarle adducendo la violazione di un preciso limite costituzionale. Anche se l'esistenza del limite minimo all'imposizione può essere desunto in via interpretativa dalla Costituzione, come evidenziato da dottrina pressoché unanime <sup>(104)</sup>, il concreto operare di tale limite nella società civile, la sua effettività, dipende dal modo in cui viene esercitato il controllo di costituzionalità sulle leggi vigenti: non si può parlare di un limite costituzionale se esso non è utilizzato – o perlomeno utilizzabile in futuro – per sindacare la legittimità delle leggi.

Si deve dunque constatare che, al di là dell'affermazione di principio dell'esistenza di tale limite, la Corte costituzionale italiana non vi ha mai fatto ricorso per dichiarare illegittima una norma tributaria; né paiono potersi rinvenire, nella giurisprudenza della Consulta, spunti che lascino presagire un mutamento di rotta. Il sindacato sulla misura del limite minimo pone, d'altra parte, problemi oggettivi e di non facile soluzione (come si quantifica il minimo vitale?; come può la Corte intervenire in tale ambito senza andare oltre le proprie prerogative, invadendo quelle del legislatore?): in questa prospettiva, il rigetto delle questioni di costituzionalità motivato attraverso il richiamo ai poteri

---

<sup>104</sup> Con una concordia non consueta e difficilmente riscontrabile in altri ambiti.

discrezionali del legislatore tributario, rappresenta per la Corte un – comprensibile – *commodus discessus*.

Non resta quindi che concludere, a questo punto, per la sostanziale presente ineffettività del limite costituzionale minimo dell'imposizione nell'ordinamento italiano <sup>(105)</sup>.

---

<sup>105</sup>Ad ulteriore conferma di ciò basti pensare che, se si volesse tentare di ottenere una dichiarazione d'incostituzionalità della normativa vigente, l'obiettivo potrebbe essere più facilmente raggiunto invocando la violazione dell'art. 3 Cost., piuttosto che dell'art. 53. Evidenziando, in altri termini, la disparità di trattamento tra soggetti che si trovano in posizioni equiparabili, e non la lesione del principio di capacità contributiva, attraverso l'insufficiente tutela del minimo vitale. Decisamente critico, nei confronti della giurisprudenza della Corte e dei suoi effetti sulla legislazione vigente, è A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 975: la Consulta “non ha affrontato in modo adeguato il problema del c.d. 'minimo vitale' la cui 'irrilevanza fiscale' è ormai totalmente disattesa dal legislatore tributario italiano, mentre la giurisprudenza costituzionale in altri ordinamenti e le elaborazioni della dottrina dimostrano la possibilità e la necessità di un deciso rientro nei parametri di legittimità costituzionale”.

## CAPITOLO TERZO

### IL LIMITE COSTITUZIONALE MASSIMO DELL'IMPOSIZIONE ED IL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: 1. Premessa. I limiti massimi dell'imposizione fiscale “oltre” il principio di capacità contributiva? – 2. Il godimento dei pubblici servizi come indice di capacità contributiva e criterio di graduazione del prelievo fiscale. – 3. (*Segue*) Profili critici. Impossibilità di individuare un preciso limite massimo al prelievo nel godimento di servizi pubblici. – 4. Il prelievo fiscale indiscriminato come eversione del sistema di economia mista previsto dalla Costituzione: conseguente limite massimo all'imposizione. – 5. (*Segue*) Rilievi critici. Indeterminatezza del limite quantitativo e problematica definizione del rapporto con la tutela della proprietà privata. – 6. L'imposizione eccessiva e la garanzia del diritto di proprietà e dell'iniziativa economica privata: artt. 41 e 42 Cost. e conseguente limite massimo dell'imposizione. – 7. (*Segue*) Rilievi critici: capacità contributiva, diritti economici, dovere tributario e interesse fiscale. Il problema della quantificazione dei limiti e della distinzione tra limite oggettivo e soggettivo. – 8. Il limite dell'assoluta arbitrarietà ed irragionevolezza della misura dell'imposizione nella giurisprudenza della Corte costituzionale. – 9. (*Segue*) Impossibilità di reperire limiti costituzionali al prelievo negli artt. 41, 42 e 47 Cost. Capacità contributiva come principio autonomo e distinto rispetto alla tutela dei diritti economici? – 10. (*Segue*) Rilievi critici. Omogeneità “sostanziale” dei principi costituzionali coinvolti e necessità di coordinamento (bilanciamento) dei valori ad essi sottostanti. – 11. Assoluta discrezionalità legislativa e sostanziale inesistenza (e quindi ineffettività) di limiti costituzionali massimi al prelievo nell'ordinamento italiano. Brevi rilievi in ordine all'andamento della misura massima dell'imposizione in Italia.

1. *Premessa. I limiti massimi all'imposizione fiscale “oltre” il principio di capacità contributiva?*

L'intera riflessione sul limite quantitativo minimo dell'imposizione può, in fondo, essere sintetizzata nella domanda: *quando* esiste davvero

capacità contributiva?; *a partire da quale entità* del presupposto d'imposta un soggetto può essere considerato idoneo a partecipare alle spese pubbliche?

Il problema del limite massimo (soggettivo) al prelievo fiscale, invece, ruota tutto attorno al quesito: *come* e – soprattutto – *quanto* cambia il dovere di contribuzione, al mutare della capacità contributiva?; esiste una soglia, un livello oltrepassato il quale la pretesa fiscale dello Stato non può spingersi?

L'opera di approfondimento interpretativo svolta in Italia sul principio di capacità contributiva ha offerto, nel tentativo di individuare il significato dei due commi di cui si compone l'art. 53 Cost., diversi spunti significativi anche in materia di limitazione massima del prelievo fiscale <sup>(1)</sup>. Si tratta, tuttavia, di un'esegesi notevolmente problematica ed assai meno condivisa, rispetto al generale e diffuso apprezzamento circa la sussistenza, nel nostro ordinamento, di un limite costituzionale minimo all'imposizione.

Per il limite minimo il problema principale non è rappresentato – si è visto – dalla sua *giustificazione* costituzionale (quasi indiscussa, sia a livello dottrinale che giurisprudenziale), ma dalla sua concreta *quantificazione* ed *utilizzabilità* ai fini del sindacato di legittimità costituzionale delle leggi. Per quanto attiene il limite massimo, invece, il problema è ben più ampio: non si discute solamente sulla sua precisa individuazione, e sulla reale possibilità per la Corte di sindacare le scelte del legislatore tributario in base a tale limite; è controverso pure il fondamento concettuale di un eventuale limite massimo, alla luce dei principi costituzionali.

---

<sup>1</sup> Come si è già avuto modo di accennare, ogni riflessione sulla capacità contributiva difficilmente può evitare di misurarsi con il problema del *quantum* dei tributi, e quindi con quello della limitazione – massima e minima – al prelievo.

Il motivo di questa ulteriore, particolare problematicità del limite massimo all'imposizione risiede non solo nella complessità dei valori costituzionali in gioco, ma anche nella sostanziale “non autosufficienza” del principio di capacità contributiva ai fini della compiuta configurazione di tale limite.

L'opportunità di esimere dal dovere tributario il “minimo vitale” potrebbe fondarsi, in effetti, sul solo art. 53 Cost.: il contribuente deve partecipare alle pubbliche spese solo se (*an*) ha capacità contributiva; il – potenziale – contribuente che guadagna appena quanto è sufficiente per mantenere sé e la sua famiglia, e per condurre “*un'esistenza libera e dignitosa*”, non ha capacità contributiva; *ergo* è esentato dal dovere di contribuzione fino a che non diviene abbastanza “capace”. Il limite minimo all'imposizione, pur trovando conferma in diversi principi costituzionali, si può pertanto ritenere in larga parte “intrinseco” al principio di capacità contributiva; come ripetutamente evidenziato, fra l'altro, dalla discussione in Assemblea costituente <sup>(2)</sup>.

Lo stesso non può dirsi per il limite massimo all'imposizione. L'art. 53 Cost., per sé solo considerato, non sembra infatti offrire indicazioni sufficienti a sostenere l'esistenza di tale limite; pare, anzi, suggerire l'esatto contrario. Se la partecipazione alle spese pubbliche deve avvenire *in ragione* della capacità contributiva, e se il sistema tributario deve nel suo complesso tendere alla progressività, si potrebbe anche concludere per l'inesistenza in linea di principio di un limite soggettivo massimo all'imposizione: più aumenta la capacità contributiva, più deve aumentare il prelievo fiscale – e più che proporzionalmente –.

L'art. 53 Cost. si limita a porre il problema dell'esistenza di un

---

<sup>2</sup> Si rinvia, al riguardo, rispettivamente ai paragrafi 3 e 4 dei Capitoli I e II della presente Parte.

limite soggettivo massimo all'imposizione (<sup>3</sup>), ma non sembra contenere al suo interno gli strumenti necessari a risolverlo. Analoghe considerazioni possono essere svolte, d'altra parte, anche con riferimento alla possibile individuazione di limiti di natura oggettiva al prelievo tributario: l'art. 53 Cost. non pare, infatti, offrire alcun ausilio concreto alla definizione di un limite massimo, capace di prestabilire un "tetto" quantitativo alla pressione fiscale complessiva raggiungibile nell'ordinamento italiano.

Se quindi il limite minimo è forse in larga parte già ricavabile dal principio di capacità contributiva, lo stesso non accade con riferimento ai limiti massimi, le cui ragioni giustificative vanno, con tutta probabilità, reperite *aliunde*. I limiti massimi appaiono dunque, in questa prospettiva, tendenzialmente "estrinseci" al concetto di capacità contributiva, perché per individuarli è necessario andare *oltre* tale principio, chiamando in causa interessi, principi e valori diversi, potenzialmente confliggenti.

Certo, non è escluso che elementi utili alla configurazione di limiti massimi al prelievo possano trarsi anche dal principio di capacità contributiva (<sup>4</sup>); tuttavia, non si può mancare di rilevare come la dottrina prevalente, nel tentativo di individuare questi limiti, non si sia limitata

---

<sup>3</sup> Problema che era stato espressamente considerato – ed accennato – dall'On. Scoca in sede di discussione innanzi all'Assemblea costituente (il quale, dopo aver rilevato l'importanza del concetto di capacità contributiva e del principio di progressività dell'imposizione, aveva affermato che, fermo tale principio, si poteva in ogni caso "discutere sulla misura e sui limiti della progressione").

<sup>4</sup> Infatti, come meglio si vedrà nel corso dei successivi paragrafi 6 e 7, il prelievo fiscale non può essere così elevato da privare totalmente l'individuo della sua capacità contributiva, esaurendo la base imponibile. La partecipazione alle spese pubbliche "*in ragione*" della capacità contributiva presuppone la permanenza di tale capacità, e non la sua distruzione. Possibili indicazioni per la configurazione di limiti massimi al prelievo potrebbero essere tratte, poi, dalla teoria che commisura la capacità contributiva, e con essa il prelievo fiscale, al godimento dei pubblici servizi (sul punto si veda più specificamente il prossimo paragrafo).

semplicemente a sviluppare le naturali implicazioni dell'art. 53 Cost. ma abbia, al contrario, cercato di capire quali altri principi costituzionali potessero essere utilizzati come “correttivi” della progressività del sistema tributario.

Si può già anticipare, al riguardo, che i limiti “estrinseci” più significativi sono stati in via interpretativa rinvenuti – essenzialmente – negli artt. 41 e 42 Cost: in assenza di una specifica disposizione costituzionale, limiti ad una indiscriminata pressione tributaria potrebbero ritenersi giustificati in virtù del necessario rispetto dell'iniziativa economica privata (e, più in generale, del sistema capitalistico “corretto” previsto dalla Costituzione <sup>(5)</sup>), e sulla imprescindibile tutela della proprietà privata. Conclusione, questa, particolarmente problematica, perché tuttora dibattuta e controversa in dottrina, e – soprattutto – non accolta dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

2. *Il godimento dei pubblici servizi come indice di capacità contributiva e criterio di graduazione del prelievo fiscale.*

Prima di approfondire le argomentazioni svolte in questo senso, sembra comunque utile soffermarsi su un particolare modo di intendere il principio di capacità contributiva, che può offrire un originale punto di vista sul tema in discussione. Si allude alla concezione, tanto nota quanto dibattuta, secondo cui la capacità contributiva dovrebbe essere considerata essenzialmente una manifestazione del godimento di servizi

---

<sup>5</sup> O sistema ad economia “mista” (si veda *retro*, Parte Prima, Capitolo II, paragrafo 7).

pubblici <sup>(6)</sup>. Teoria di particolare interesse, in questo contesto, perchè rappresenta un tentativo di reperire un criterio di commisurazione del prelievo fiscale essenzialmente “intrinseco” al principio di capacità contributiva.

L'Autore prende le mosse dall'approfondimento sul tema della capacità contributiva svolto da Griziotti <sup>(7)</sup>, secondo cui i servizi pubblici producono per la collettività e per i singoli consociati “vantaggi che il più spesso non sono misurabili in termini quantitativi, ma che tuttavia sono manifestati da taluni fatti caratterizzanti la situazione economica di un soggetto, come il reddito e il patrimonio, oppure il

---

<sup>6</sup> Tale teoria è elaborata compiutamente da F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970. L'Autore ha poi precisato e sintetizzato le proprie argomentazioni, dopo aver risposto alle critiche dalle stesse sollevate, in F. MAFFEZZONI, *Capacità contributiva*, in *Novissimo digesto italiano. Appendice*, A-COD, Torino, 1980, 1009-1027.

<sup>7</sup> Per una esposizione riassuntiva del pensiero dell'Autore in argomento si veda B. GRIZIOTTI, *Il principio di capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1953, 348-369. L'Autore stesso sintetizza il suo pensiero in questi termini: “lo Stato presta servizi (sicurezza, istruzione, igiene, strade, sviluppo economico ecc. ecc.), che assicurano le condizioni generali della vita sociale e dell'economia nazionale e che favoriscono in modo particolare, ma presunto anziché accertabile, i privati nei loro interessi personali e patrimoniali. Per questo si presume in seguito alla produzione (o al consumo) di ricchezza, una manifestazione di capacità contributiva nei privati che in proporzione di essa sono comandati a coprire le spese compiute dallo Stato per produrre i pubblici servizi sopra indicati. La contribuzione pubblica è commisurata direttamente alla capacità contributiva accertata, ma questa viene indirettamente o postulata come relativa o coordinata alle prestazioni dello Stato (...). Le imposte dirette si riferiscono alla capacità contributiva favorita dai servizi pubblici, che presuntivamente influiscono sulla produzione; le imposte indirette alla capacità contributiva riferita al maggior potere d'acquisto della ricchezza consumata in rapporto ai servizi pubblici, che favoriscono lo sviluppo della vita sociale e il consumo della ricchezza”. Ne consegue che, secondo Griziotti, il principio di capacità contributiva è “indirettamente collegato col principio delle controprestazioni” (*ibidem*, 352).



trasferimento e il consumo della ricchezza, i quali sono incrementati ed agevolati costantemente dai servizi pubblici”. La capacità contributiva, quindi, che definisce l'idoneità a partecipare alle spese pubbliche (che tali servizi finanziano) sarebbe espressa solo dai soggetti che non si limitino ad essere “in relazione coi fatti indicati dalla legge come presupposti dei tributi”, ma che siano anche “in relazione con fatti indicativi del godimento di servizi pubblici” <sup>(8)</sup>.

In ogni caso, secondo l'Autore non v'è dubbio che l'art. 53 Cost. ha carattere vincolante per il legislatore ordinario, che deve uniformare la sua attività normativa ai precetti in esso contenuti, pena la possibile dichiarazione d'incostituzionalità delle norme contrastanti <sup>(9)</sup>. La corretta individuazione della capacità contributiva si traduce quindi nella definizione di un insieme di vincoli giuridici che il legislatore tributario è tenuto a rispettare.

Poste queste premesse, l'Autore critica fermamente la tesi che identifica la capacità contributiva “nella pura e semplice capacità

---

<sup>8</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 4. La capacità contributiva diviene allora “una qualità obiettiva dei fatti scelti dal legislatore tributario come presupposti dei tributi” (*ibidem*, 5). Ne conseguirebbe, dunque, che “la capacità contributiva è una nozione da elaborare nel quadro di una dottrina o di una teoria giuridica del presupposto di fatto del tributo”. A diversa conclusione era invece giunto Griziotti, che aveva preferito collegare la capacità contributiva alla causa giuridica dell'obbligazione tributaria (si veda in particolare B. GRIZIOTTI, *Il principio di capacità contributiva e sue applicazioni*, cit., 364-367). Secondo Maffezzoni, collocare la capacità contributiva nell'ambito della riflessione sul presupposto di fatto del tributo consentirebbe in realtà di “meglio valorizzare, sul piano giuridico, il nocciolo essenziale del pensiero del Griziotti intorno alla nozione di capacità contributiva, nocciolo che si concreta nello sforzo di collegare nel modo più efficace i tributi ai vantaggi dei servizi pubblici e della spesa pubblica” (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 6).

<sup>9</sup> E nulla toglie a ciò la natura programmatica della disposizione *de qua*, come precisato dalla Corte costituzionale (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 9-10).

economica di contribuire dei soggetti passivi”, ed i presupposti di fatto come “meri fatti indicativi di ricchezza”. Se si consentisse al legislatore di scegliere i presupposti dei tributi guardando semplicemente ai fatti indicativi di capacità economica, si permetterebbe in realtà di chiedere una identica prestazione tributaria “sia a chi manifesta indici di godimento dei servizi pubblici, sia a chi non ne manifesta per nulla” <sup>(10)</sup>; e ciò comporterebbe una ingiustificabile disparità di trattamento.

La capacità economica del contribuente non sarebbe poi un'entità precisamente determinabile, perché gli elementi che la compongono (quali ad esempio il reddito, il patrimonio, i consumi, gli investimenti) non potrebbero essere identificati a priori, e precisamente misurati. “La scelta fra il numero indefinito di misurazioni possibili della capacità economica” spetterebbe quindi al legislatore, che diverrebbe “arbitro di dare a questa capacità il contenuto che gli è meglio gradito”. Il principio di capacità contributiva risulterebbe dunque intimamente contraddittorio, perché dovrebbe “vincolare chi, come il legislatore ordinario, è arbitro di stabilirne il contenuto” <sup>(11)</sup>. Inoltre, non tutti i presupposti di fatto che vengono solitamente considerati espressivi di capacità economica lo sarebbero davvero <sup>(12)</sup>.

---

<sup>10</sup> Uguali tributi dovrebbero essere chiesti, pertanto, “sia allo straniero che transita occasionalmente per il paese, sia a chi vi opera stabilmente” (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 28-29).

<sup>11</sup> Così F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 33.

<sup>12</sup> Ad esempio, la domanda di prestazioni rivolte agli enti pubblici dimostrerebbe solo “la necessità di ricevere, e non certo la capacità di dare”. Quanto alle entrate, se quelle nette possono manifestare capacità economica, lo stesso non varrebbe per quelle lorde: le entrate “che vengono ottenute da un soggetto o mediante trasferimenti onerosi di beni o mediante l'esercizio di un'attività produttiva, dimostrano solo, nel primo caso, la necessità di sostituire un bene con un altro al fine di soddisfare un bisogno, nel secondo caso, la necessità di ottenere beni per compensare le spese incontrate nello svolgimento dell'attività

Al contrario, tali presupposti “possono e debbono invece considerarsi come valide manifestazioni di godimento dei servizi pubblici”. Ciò vale per le “domande di prestazione rivolte agli enti pubblici”; per i redditi, che “provengono da attività produttiva assistita dai servizi pubblici e si concretano in incrementi di patrimonio”; per i patrimoni, “la cui formazione e conservazione non è concepibile senza l'assistenza dei servizi pubblici”; per tutte le altre entrate, in quanto “flussi di ricchezza assistiti dai pubblici servizi”. Questi presupposti consentirebbero dunque di misurare il godimento dei servizi pubblici: non “nel senso che il loro valore coincida col valore del godimento dei servizi pubblici da essi manifestato, ma nel senso che il loro valore *varia nello stesso senso del valore dei servizi pubblici goduti*, vale a dire cresce o diminuisce, quando il valore di questi servizi goduti cresce o, rispettivamente, diminuisce” <sup>(13)</sup>.

Ne risulterebbe quindi definita – a livello costituzionale – una

---

produttiva. In nessuno di questi casi il percettore dell'entrata dimostra una capacità economica di concorrere alle spese pubbliche”. Difficile è invece, secondo l'Autore, negare che il reddito complessivo netto ed il patrimonio netto esprimano capacità economica. “Ma tale capacità non manifestano certo né i redditi medi, né la disponibilità di singoli beni patrimoniali, perché i primi possono essere necessari a compensare perdite incontrate dallo stesso soggetto in altri settori produttivi, i secondi possono corrispondere ad un reddito effettivo nullo o addirittura negativo, la terza può coesistere con passività patrimoniali di maggiore peso”. In ogni caso, anche gli elementi che non costituiscono, in sé e per sé considerati, manifestazioni di capacità economica, “sono però necessari per individuare con un minimo di precisione la capacità economica desunta dalle entrate nette, dal reddito complessivo netto e dal patrimonio complessivo netto”. Ponendo alla base del dovere di concorrere alle spese pubbliche la capacità economica del contribuente, si costringerebbe dunque il legislatore “a colpire fatti che non manifestano capacità economica, proprio per colpire la capacità economica” dei contribuenti (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 36-38).

<sup>13</sup> Il corsivo è dell'Autore.

relazione “diretta e necessaria fra il valore dei fatti economici posti in essere dai singoli (...) e il valore dei servizi pubblici goduti” (14).

All'obiezione secondo cui i vantaggi che i singoli ricavano dai servizi pubblici non sarebbero economicamente misurabili, l'Autore risponde che, in effetti, tali vantaggi “sono certo delle entità senza un prezzo di mercato, a differenza degli altri beni economici”. L'assenza di un prezzo preciso comporta “*l'impossibilità di determinare il valore di questi servizi sulla base delle valutazioni individuali dei soggetti passivi (...), ma non comporta l'impossibilità di determinare il valore stesso sulla base di valutazioni del legislatore ordinario*”. Al legislatore tributario spetterebbe dunque attribuire “alle varie manifestazioni di godimento dei servizi pubblici *un valore idoneo a esprimere la loro natura*”, e commisurare il prelievo “a questo valore che esprime l'intensità del godimento manifestato” (15).

Così facendo, il legislatore tributario potrebbe ripartire i carichi pubblici secondo l'interesse generale, tenendo nella giusta

---

<sup>14</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 47. In definitiva ciò significa, se si interpreta correttamente il pensiero di Maffezzoni, che non è possibile misurare il godimento di pubblici servizi semplicemente sommando i valori dei vari presupposti di fatto. Il che non toglie che l'andamento del valore di tali presupposti sia indicativo del godimento dei servizi pubblici da parte del contribuente. Ad esempio, se si considera, semplificando, il rapporto tra un solo presupposto e la capacità contributiva, dovrebbero valere le seguenti ipotesi. Se il reddito di A è maggiore del reddito di B, allora A manifesta, con riferimento al presupposto considerato, un godimento di servizi pubblici maggiore di B; la capacità contributiva di A è maggiore di quella di B; A sarà quindi tenuto a concorrere alle spese pubbliche in misura maggiore di B. Se A aumenta il proprio patrimonio dall'anno 1 all'anno 2, significa che nell'anno 2 ha goduto maggiormente dei servizi pubblici – sempre con riferimento a quel solo presupposto –; A manifesta nell'anno 2 una maggiore capacità contributiva; nell'anno 2, A dovrà concorrere alle spese pubbliche in misura maggiore rispetto all'anno 1.

<sup>15</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 49. I corsivi sono dell'Autore.

considerazione l'incidenza dei servizi pubblici sul benessere della collettività organizzata. La funzione del principio di capacità contributiva sarebbe dunque quella di imporre al legislatore un criterio di riparto delle spese pubbliche fondato sulla manifestazione di godimento dei servizi pubblici.

Il principio di capacità contributiva, così interpretato, si traduce quindi in un insieme di vincoli per il legislatore. Il primo è relativo alla scelta dei presupposti del tributo: possono essere considerati tali solo i fatti aventi rilevanza economica che manifestano godimento dei servizi pubblici <sup>(16)</sup>. Il secondo riguarda invece la commisurazione dell'entrata al presupposto: il prelievo deve avvenire in modo da tenere conto dei soli elementi del presupposto “che manifestano ad un tempo e il valore economico del fatto e il godimento dei servizi pubblici”, e non di quelli “che non hanno nulla a che vedere né col suo valore economico, né col godimento dei servizi pubblici” <sup>(17)</sup>. Il legislatore è poi tenuto “a non discriminare il prelievo fra presupposti che manifestano identico valore economico e identico godimento di servizi pubblici” <sup>(18)</sup>.

---

<sup>16</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 51-59.

<sup>17</sup> “Per applicare fedelmente il principio di capacità contributiva, non basta scegliere, come presupposti di fatto delle pubbliche entrate, le domande di prestazione rivolte ad enti pubblici, i redditi, i patrimoni, le entrate, ma occorre anche commisurare le entrate stesse a quei soli aspetti ed elementi di tali presupposti che ne manifestano il valore economico e il godimento dei servizi pubblici”(F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 59). Ad esempio, il reddito deve essere considerato “al netto di tutte le spese di produzione”, e deve avere un collegamento con una attività produttiva, altrimenti non manifesterebbe il necessario godimento di servizi pubblici; analogamente, “il patrimonio complessivo di un soggetto deve essere depurato da tutte le passività, poiché queste costituiscono patrimonio altrui”, che “non manifesta alcun godimento di servizi pubblici per il soggetto passivo del prelievo” (*ibidem*, 62-63).

<sup>18</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 65-66.

A ciò si aggiunge – e questa è la conclusione che particolarmente interessa in questa sede – la necessità di graduare il prelievo a seconda dell'efficacia dei servizi pubblici nel produrre il presupposto.

I fatti economici assunti a presupposto dei tributi dipendono da due fattori, tra di loro complementari: “l'attività del soggetto nella cui sfera si verificano”, e “l'apporto dei servizi pubblici che concorrono sia al loro verificarsi, sia alla produzione del risultato che per loro tramite i soggetti interessati ottengono”<sup>(19)</sup>. Per rispettare il principio di capacità contributiva, il prelievo dovrebbe quindi essere diverso a seconda dell'intensità con cui i fatti economici assunti a presupposto dei tributi dipendono dai servizi pubblici. Intensità che è “tanto maggiore, quanto più efficace deve ritenersi l'apporto dei servizi pubblici diretti a produrre i fatti stessi, comparativamente all'efficacia dell'attività del soggetto, nella sfera del quale si verificano”<sup>(20)</sup>.

Il legislatore deve dunque “esprimere questa valutazione dell'efficacia dell'apporto dei servizi pubblici rispetto ad ogni fatto economico prescelto come presupposto di fatto delle pubbliche entrate e discriminare il prelievo a seconda del risultato di questa valutazione”. Il prelievo fiscale dovrebbe dunque essere “comparativamente, sempre maggiore, man mano che l'efficacia dei servizi pubblici nel produrre il presupposto aumenta, rispetto all'efficacia dell'attività del soggetto

---

<sup>19</sup> Entrambi i fattori possono essere valutati sia direttamente che indirettamente: in modo diretto, quando ogni fattore è “suscettibile di essere isolato e valutato separatamente”; in modo indiretto, attraverso la “valutazione dell'altro fattore complementare, poiché l'efficacia dell'apporto dato da quest'ultimo varia in senso inverso a quello del primo fattore complementare”. In pratica, “l'efficacia di ognuno dei due fattori complementari è tanto più piccola, quanto più grande è l'efficacia dell'altro, e viceversa” (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 69-70).

<sup>20</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 76-77.

passivo”, e “comparativamente sempre minore, man mano che l'efficacia dei servizi pubblici, nel produrre il presupposto, diminuisce rispetto all'attività del soggetto passivo” (21).

3. (Segue) *Profili critici. Impossibilità di individuare un preciso limite al prelievo nel godimento di servizi pubblici.*

Questa concezione della capacità contributiva può essere utilizzata per individuare limiti quantitativi al prelievo fiscale? (22).

Il quesito non è privo di fondamento, laddove si consideri che lo stesso Autore ritiene che la capacità contributiva sia ad un tempo “principio distributivo, che porta a fissare la quota di concorso di ogni singolo soggetto passivo”, “limite” alle entrate (23) e vincolo giuridico per il legislatore tributario. Vincolo che – si è appena visto – impone di commisurare il prelievo a seconda del grado di efficacia dei servizi pubblici nel produrre i fatti economici assunti a presupposti d'imposta (in quanto espressivi del godimento di tali servizi), rispetto all'apporto personale del soggetto passivo (24).

---

<sup>21</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 77.

<sup>22</sup> Ritiene espressamente che Maffezzoni abbia svolto “un tentativo di fissare, attraverso il riferimento al principio di capacità contributiva, un limite al prelievo tributario” L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, 1996, 279, nota 37.

<sup>23</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 44.

<sup>24</sup> Il grado di capacità contributiva (cioè di godimento dei servizi pubblici) manifestato dai principali presupposti è sintetizzato da Maffezzoni nei seguenti termini: “l'entrata netta da trasferimento gratuito presenta una capacità contributiva massima, seguono nell'ordine il reddito complessivo netto, l'entrata che si concreta nel valore aggiunto delle attività produttive autonome, l'entrata lorda da

In effetti, dalle conclusioni che l'Autore trae dal principio di capacità contributiva, ed in particolare da quest'ultimo vincolo, sembra potersi dedurre l'esistenza di un criterio di determinazione del *quantum* del prelievo fiscale. Poiché, infatti, la capacità contributiva di ciascun soggetto passivo è proporzionale all'apporto dei servizi pubblici nel generare i fatti economici che a tale soggetto si riferiscono, la misura dell'imposizione dovrebbe riflettere quella dei “vantaggi” arrecati dai servizi pubblici: vantaggi ridotti, prelievo ridotto; vantaggi significativi, prelievo elevato <sup>(25)</sup>.

Può questo ragionamento essere utilizzato anche per individuare un preciso limite quantitativo massimo? Sarebbe possibile, in altri termini, sostenere che per ogni contribuente esiste un limite massimo al prelievo di volta in volta determinabile e dipendente da un certo *quantum* di capacità contributiva, il cui superamento si traduce in violazione dell'art. 53 Cost.? E' chiaro che, se la risposta a tale quesito fosse positiva, ne risulterebbe delineato un limite quantitativo esclusivamente fondato sull'interpretazione del principio di capacità contributiva. Non sarebbe dunque necessario rinvenire altri principi costituzionali da utilizzare come “correttivi” dell'art. 53.

Ora, nel tentare di rispondere a questa domanda vi è un primo aspetto che va in ogni caso tenuto presente: l'Autore, nell'elaborare e

---

trasferimento oneroso”. Nell'ambito di ciascuno di questi presupposti è poi possibile ricavare un'ulteriore graduatoria. Ad esempio, i redditi “di capitale e quelli che si concretano in plusvalenze patrimoniali presentano maggior capacità contributiva dei redditi di lavoro”, e quelli “prodotti nelle zone (...) più sviluppate presentano maggiore capacità contributiva di quelli prodotti nelle zone (...) più depresse” (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 291). Si veda anche F. MAFFEZZONI, *Capacità contributiva*, cit., 1016.

<sup>25</sup> Vantaggi che andrebbero determinati considerando tutti i fatti economici presupposti d'imposta, relativi ad un certo contribuente, alla cui produzione concorrono i servizi pubblici.



sviluppare questa teoria della capacità contributiva, non ha individuato espressamente alcun preciso limite massimo all'imposizione. Non vi è infatti alcun accenno specifico al problema, neppure nella parte dedicata ai rapporti tra principio di capacità contributiva, progressività del sistema tributario e principi distributivi extrafiscali. Anzi, l'importanza dell'apporto dei servizi pubblici nel generare i fatti economici presupposti d'imposta sembra essere considerata più sotto il profilo *qualitativo* che *quantitativo*.

L'Autore chiarisce infatti espressamente che il principio di capacità contributiva definisce più che altro “un sistema di discriminazioni qualitative delle varie specie di presupposti di fatto delle entrate pubbliche, per tener conto del diverso grado di godimento dei servizi pubblici che esse manifestano”. La progressività, invece, comporta “un sistema di discriminazioni quantitative, vale a dire una discriminazione dei singoli prelievi secondo il valore assunto da ciascuna specie di presupposto di fatto. I due sistemi di discriminazione si integrano e si differenziano, dunque, nel senso che il primo è rapportato alla specie del presupposto, mentre il secondo è rapportato al valore del presupposto stesso” <sup>(26)</sup>. La progressività è complementare alla capacità contributiva perché “indica il modo di essere (imposte progressive) del maggior prelievo comparativo sui presupposti” che manifestano maggiore capacità; a sua volta, la capacità contributiva completa la progressività, “esigendo sia la limitazione delle imposte progressive a quelle che colpiscono le entrate nette da trasferimento gratuito, i redditi complessivi netti e i patrimoni complessivi netti, sia il minor prelievo comparativo sui presupposti diversi da quelli ora indicati, come

---

<sup>26</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 292.

manifestanti capacità contributiva minore” (27).

Progressività del sistema tributario e capacità contributiva delineano quindi il *quomodo* dell'imposizione nel nostro ordinamento, ma non sembrano affatto portare alla determinazione di un preciso tetto massimo alla pressione tributaria individuale (28).

Anche laddove si volesse andare oltre quella che sembra essere l'intenzione dell'Autore, e tentare comunque di individuare un limite massimo muovendo da questa teoria della capacità contributiva, si incontrerebbero ostacoli di notevole entità. La teoria della capacità contributiva come manifestazione del godimento di pubblici servizi appare, infatti, sostanzialmente inadatta allo scopo di individuare un limite quantitativo massimo capace di vincolare precisamente il legislatore.

Questa particolare interpretazione del principio di capacità contributiva ha sollevato numerose critiche (29). Tra queste, ve n'è una in

---

<sup>27</sup> F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 299. Capacità contributiva e progressività costituiscono dunque “una sintesi inscindibile, essendo l'uno il modo di essere dell'altro”.

<sup>28</sup> In realtà, l'unico limite quantitativo di cui l'Autore si occupa esplicitamente è quello soggettivo minimo: peraltro, con esiti in sostanza negativi (F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 301-305). Essenzialmente analoghe le conclusioni dell'Autore anche in *Capacità contributiva*, cit., 1011-1012.

<sup>29</sup> Per una critica diffusamente argomentata alle tesi proposte da Maffezzoni nella monografia qui citata, si rinvia soprattutto a F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 35-45. Quest'ultimo rileva, quanto alle considerazioni di Maffezzoni secondo cui l'identificazione della capacità contributiva con quella economica porterebbe ad inique discriminazioni, che certo non è giusto che lo straniero paghi quanto il residente, ma che in fondo anch'egli deve essere tassato in una certa misura – inferiore –, perché “gode dei servizi pubblici dello Stato per il periodo del suo transito” (*ibidem*, 36). Quanto alla pretesa indeterminatezza della teoria della capacità economica, l'autore che considera che indubbiamente “il legislatore ha una certa possibilità di scelta, ma all'interno di ciò che è capacità economica”: l'elasticità che è concessa al legislatore nel disciplinare i

particolare che ha delle conseguenze rilevanti anche in ordine alla possibile configurazione di limiti massimi al prelievo. Si è osservato che la concezione in esame è affetta da una contraddizione di fondo, “laddove parte da una critica del concetto di capacità economica ritenuto troppo generico e finisce per accettare il concetto di capacità economica, nei limiti in cui sia 'dedotto e qualificato' da un elemento

---

tributi deve comunque intendersi limitata dai criteri definiti nell'art. 53 Cost. – capacità contributiva e progressività –. Possibilità di scelta che, in ogni caso, “è perfettamente logica, anzi necessaria, in una costituzione rigida che deve lasciare al legislatore un margine di libero adeguamento alle mutate condizioni sociali” (*ibidem*, 38-39). Molte delle critiche che Maffezzoni porta alla teoria tradizionale sarebbero poi applicabili anche alla teoria dallo stesso proposta. In primo luogo, perché tutti i fatti economici (eccetto gli illeciti) devono in fondo “considerarsi manifestazioni del godimento dei pubblici servizi. In quanto fatti economici, non potrebbero, infatti, non sentire l'influenza dell'attività statale, impegnata dalla stessa costituzione a sviluppare il benessere economico dei singoli”. Ma in tal modo “i fatti economici, cacciati dalla porta, rientrano dalla finestra: il prelievo non si può basare sui fatti economici, ma sui pubblici servizi; i consumi dei pubblici servizi sono però indotti dai fatti economici e quindi, in definitiva, si ritorna ai fatti economici come oggetto del prelievo” (*ibidem*, 40). In secondo luogo, la teoria di Maffezzoni sarebbe altrettanto indeterminata quanto quella dallo stesso criticata, non essendo possibile determinare precisamente, in linea di principio, i vantaggi arrecati dai servizi pubblici (*ibidem*, 41, 44-45; su questo aspetto si rinvia a quanto osservato nel testo).

Le risposte di Maffezzoni alle critiche sollevate da Moschetti si trovano in F. MAFFEZZONI, *Capacità contributiva*, cit., 1009-1010: l'Autore conferma che le ingiustificate discriminazioni che caratterizzano un sistema tributario impostato sulla mera capacità economica dei contribuenti possono essere superate solo se si intende tale capacità “qualificata dall'essere manifestazione di godimento di servizi pubblici”. In ogni caso, il concetto di capacità contributiva come capacità economica “qualificata dall'idoneità ad essere sacrificata per un fine di interesse collettivo, tutelato in virtù del principio di solidarietà, di cui all'art. 2 Cost.” costituirebbe “un'insospettabile conferma del fatto che (...) la mera nozione di capacità economica, senza ulteriori qualificazioni, non può, da sola, costituire il contenuto del concetto costituzionale di capacità contributiva”.

Più di recente, criticano – tra gli altri – gli argomenti di Maffezzoni anche: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2003, 134, 140; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 52; L. ANTONINI,

ancora più indeterminato come quello del 'godimento di pubblici servizi' ”<sup>(30)</sup>.

Maffezzoni rigetta l'idea che la capacità contributiva possa essere identificata con la capacità economica perché quest'ultima sarebbe non precisamente definibile e misurabile in base a criteri certi e condivisi. L'individuazione dei fatti che esprimono capacità economica sarebbe dunque lasciata alla discrezionalità del legislatore tributario, con la conseguenza che, così interpretata, la capacità contributiva si rivelerebbe insufficiente a vincolarne l'azione. La stessa critica è in realtà utilizzabile anche con riferimento alla teoria proposta da Maffezzoni: i fatti economici manifestanti godimento di pubblici servizi sembrano anch'essi di problematica definizione e misura; tanto che, infatti, ne è comunque rimesso l'apprezzamento al legislatore<sup>(31)</sup>.

Ma allora, se è il legislatore che deve stabilire i criteri per determinare il valore del godimento dei servizi pubblici manifestato da ciascun presupposto, egli non è vincolato ad alcunché, perché a lui solo spetta individuare a quali condizioni opera il principio di capacità contributiva. L'art. 53 Cost., così interpretato, diviene dunque inidoneo a limitare l'azione del legislatore tributario: “poiché è presumibile che tutti coloro i quali vivono in un determinato territorio godano dei servizi che gli Enti pubblici (...) prestano alla collettività, è poiché non è

---

*Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 279. Per una critica alla capacità contributiva intesa come manifestazione di godimento di servizi pubblici si veda, in ogni caso, anche G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 135-150.

<sup>30</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 45. Analogamente L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 279, nota 37.

<sup>31</sup> Infatti, secondo F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., 49, il valore dell'apporto dei servizi pubblici nel produrre i fatti economici da assumere a presupposti d'imposta dovrebbe essere determinata “sulla base di valutazioni del legislatore ordinario”.

di fatto possibile (...) misurare la ricchezza prodotta o consumata con l'aiuto dei pubblici servizi, si potrebbero imporre tributi nella misura voluta e senza limite alcuno, sostenendo che ogni forza economica manifesta capacità contributiva” (32).

Il principio di capacità contributiva, inteso come manifestazione del godimento di servizi pubblici, si dimostra quindi incapace di “tutelare convenientemente l'economia del singolo nei confronti delle imposizioni tributarie” (33). Ne consegue l'impossibilità di utilizzare il criterio di graduazione del prelievo proposto da Maffezzoni per individuare un limite massimo all'imposizione.

Della teoria proposta rimane senz'altro da sottolineare, come dato positivo, il rilievo dato all'apporto dei servizi pubblici nel produrre i fatti economici assunti a presupposto del prelievo. Si tratta di un collegamento (servizi pubblici – fatti economici) che ben si sposa con l'idea che lo Stato sia *condicio sine qua non* di tutti i diritti (34). Deve essere chiaro, peraltro, che nella prospettiva in questa sede accolta tutti i fatti economici assunti a presupposto del tributo sono in realtà manifestazioni del godimento di servizi pubblici, e non solo alcuni. I fatti economici, in quanto espressioni di ricchezza, sono in realtà il “risultato” della tutela dei diritti economici (diritto al lavoro, diritto di

---

<sup>32</sup> Così conclude G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 149, criticando in generale l'interpretazione “griziottiana” del principio di capacità contributiva inteso come manifestazione di godimento dei servizi pubblici. Queste considerazioni sembrano adattarsi perfettamente anche agli sviluppi indicati da Maffezzoni. Con riferimento specifico a Maffezzoni, si vedano le analoghe conclusioni di F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 41: “attribuire al legislatore l'illimitato potere di misurare i vantaggi che i singoli ricavano dai servizi pubblici non è assegnargli un potere incontrollabile ed arbitrario? Non potrà il legislatore ritenere che i vantaggi debbano misurarsi in quantità superiore al cespite, con la conseguenza di una tassazione confiscatoria?”

<sup>33</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 149.

<sup>34</sup> Sulla quale si veda retro, Capitolo II della Parte Prima, paragrafi 3 e 4.

proprietà, diritto di iniziativa economica, diritto al risparmio), resi effettivi – anche – grazie alla presenza dello Stato e dei servizi pubblici, che contribuiscono a creare e mantenere in vita lo “spazio economico” all'interno del quale si producono i presupposti dell'imposizione.

4. *Il prelievo fiscale indiscriminato come eversione del sistema di economia mista previsto dalla Costituzione: conseguente limite massimo all'imposizione.*

Se la concezione che considera la capacità contributiva come manifestazione del godimento di servizi pubblici appare in sostanza inidonea ad individuare limiti massimi al prelievo fiscale, decisamente più significative si rivelano invece, a questo scopo, le teorie che sottolineano il nesso tra principio di capacità contributiva ed alcuni tra i più “classici” principi costituzionali in materia economica.

Queste teorie ruotano tutte, essenzialmente, intorno al rapporto tra imposizione tributaria e diritti economici dei privati-contribuenti. L'idea che da esse emerge, e che ne costituisce il comune denominatore, è la seguente: nell'ordinamento italiano esiste una soglia massima oltre la quale l'onere tributario porterebbe a pregiudicare il sistema economico delineato dalla Costituzione, e a minacciare i diritti che ne costituiscono il fondamento (il diritto di iniziativa economica privata ed il diritto di proprietà privata *in primis*) <sup>(35)</sup>.

---

<sup>35</sup> Hanno introdotto il problema del limite massimo all'imposizione, inteso come garanzia dell'iniziativa economica e della proprietà privata, nell'ambito della riflessione sul principio di capacità contributiva, in particolare: F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 303-304; ID., *Note sulle norme tributarie costituzionali italiane*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1956, I, 409-410; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 463; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*

Tra queste linee interpretative, ve ne è una che merita di essere ricordata separatamente, segnalandosi per l'approfondita riflessione sul tema della misura del prelievo fiscale (oltre che per gli esiti originali cui perviene).

L'Autore (Gaffuri) pone a fondamento della sua indagine il carattere indeterminato dell'art. 53 Cost., che rende “assai arduo nel caso della capacità contributiva, trarre un sicuro ed univoco criterio per la sua determinazione dal testo” costituzionale <sup>(36)</sup>. L'opera interpretativa che è necessario svolgere per individuare il significato di tale principio non può tuttavia prescindere dalla preliminare precisazione dei “limiti entro i quali opera la capacità contributiva”, desumibili dall'art. 53 nel suo complesso considerato <sup>(37)</sup>.

Il primo comma dell'art. 53 Cost. evidenzia, innanzitutto, “la generalità del dovere di concorrere alle spese pubbliche nonché la necessaria ed essenziale correlazione fra quel dovere e la capacità contributiva; in secondo luogo esso implica un nesso teleologico fra prelievo tributario e spese pubbliche, poiché il primo è di fatto il mezzo

---

*nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 70-73, 204-206; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 94-112; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 253-260.

<sup>36</sup> Così G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 17, il quale aderisce alle osservazioni in questo senso già svolte da I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 11, ed E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 428. Gaffuri avverte, in ogni caso, che la indeterminatezza dell'art. 53 è propria di molte delle proposizioni costituzionali “che tendono ad esprimere i principi informativi delle diverse parti in cui può suddividersi l'ordinamento giuridico”, e che “i difetti denunciati non sono propri della formula contenuta nel 1° comma dell'art. 53, ma costituiscono piuttosto il riflesso dell'indeterminatezza in cui versa il concetto di capacità contributiva”. Ciò non toglie che l'art. 53 abbia un significato “preciso e compiuto se si ha riguardo al dovere da essa imposto di regolare il concorso alle spese pubbliche in ragione di tale capacità” (G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., *ibidem*).

<sup>37</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 18.

per sopperire al fabbisogno economico delle seconde”. Da esso risulta infine palese da un lato “la natura strumentale dell'imposizione tributaria e la sua potenziale universalità”, dall'altro che il principio di capacità contributiva è concepito come criterio di selezione nell'ambito del generale dovere contributivo, di scelta dei tributi e di fissazione del loro ammontare”<sup>(38)</sup>.

Il principio di capacità contributiva assume soprattutto una funzione di garanzia per il contribuente; funzione che non viene meno neppure quando l'ordinamento si propone di raggiungere, attraverso lo strumento fiscale, finalità redistributive e sociali.

Alla dottrina secondo cui “tale principio, di fronte all'esigenza di una più equa distribuzione della ricchezza, perde la sua efficacia vincolante”<sup>(39)</sup>, l'Autore risponde che la “specifica funzione di garanzia del principio di attitudine alla contribuzione” è non solo compatibile con gli eventuali obiettivi extrafiscali dei tributi, “ma addirittura necessario perché, se il presupposto del tributo extrafiscale non fosse una concreta manifestazione di ricchezza, verrebbe meno lo stesso oggetto che si vuole diversamente distribuire, perché (...) tale tributo scisso dalla realtà economica diverrebbe uno strumento inutilmente vessatorio (...). La capacità contributiva (...) costituisce per il suo stesso contenuto una condizione il cui rispetto è indispensabile perché ogni tributo, anche quello politicamente destinato ad attuare fini sociali,

---

<sup>38</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 19.

<sup>39</sup> Così G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 35, riassume le tesi esposte da L. SCHIAVELLO, *Sulla retroattività delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1966, I, 600-601. Quest'ultimo aveva sostenuto che al sistema impositivo non può essere negata una funzione perequativa, attraverso processi redistributivi, e che, conseguentemente, “l'imposizione può prescindere dal parametro della capacità contributiva nei confronti di quelle situazioni di ricchezza che siano di ostacolo, di ordine economico sociale, alla libertà e all'eguaglianza”.



possa giudicarsi costituzionalmente legittimo”<sup>(40)</sup>.

Secondo Gaffuri, semmai, è preferibile ragionare del principio di capacità contributiva essenzialmente come presupposto, limite e parametro dell'imposizione<sup>(41)</sup>. Con alcune avvertenze, però. I primi due profili, infatti, tendono a confondersi: se la capacità contributiva segna il confine tra i fatti che possono essere posti a base dei tributi ed i fatti che non possono esserlo, allora l'attitudine alla contribuzione opera come vincolo alla discrezionalità del legislatore. “Dire (...) che la capacità contributiva è il presupposto dei tributi, significa sostenere, con una variante formale forse superflua, che esso è un limite al potere di imporre oneri fiscali”<sup>(42)</sup>.

In ogni caso, la funzione di limite all'imposizione “appare ancora più evidente se si ha riguardo all'aspetto quantitativo del prelievo tributario, allorché l'imposizione superi in misura l'attitudine alla contribuzione. Il tributo, in tal caso, se si suppone una serie crescente di aliquote, si sdoppia in una parte legittima, dentro il limite, ed una illegittima, fuori di esso”. Analoga a quest'ipotesi sarebbe “quella in cui ad un tributo del tutto entro il limite e quindi integralmente legittimo si contrapponesse un altro completamente eccedente il limite predetto e quindi illegittimo”<sup>(43)</sup>.

Quanto, invece, alla capacità contributiva intesa come “parametro a cui ragguagliare la misura del tributo”, essa potrebbe essere utilizzata

---

<sup>40</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 35-36.

<sup>41</sup> L'autore richiama espressamente, al riguardo, I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 13-14, sulle cui osservazioni si tornerà più approfonditamente nel corso del paragrafo 6.

<sup>42</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 44-45.

<sup>43</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 45. Secondo l'Autore, dunque, la dottrina che identifica la capacità contributiva con il presupposto dell'imposizione confonde in realtà il “momento istitutivo dell'imposta (...) con la sua concreta applicazione”.

solo se fosse possibile trarre inequivocabilmente da tale principio un criterio certo per definire il rapporto tra ricchezza imponibile e misura del prelievo. Ciò postula, tuttavia, “l'esistenza di un sistema di misura della idoneità a sopportare i pesi fiscali in relazione con la ricchezza colpita, attualmente di improbabile definizione”. Da questo punto di vista, la progressività del sistema tributario, richiesta dal II comma dell'art. 53 Cost., esprime solo un criterio di massima, incapace di stabilire *ex se* il *quantum* del prelievo, in presenza di un certo *quantum* di ricchezza imponibile <sup>(44)</sup>. E' possibile, semmai, ragionare della capacità contributiva come parametro dell'imposizione più che altro con riferimento al principio di uguaglianza tributaria (ad uguale capacità deve corrispondere uguale prelievo) <sup>(45)</sup>. Anche in questo caso, comunque, risulta evidente che “tale principio costituirebbe sostanzialmente il limite per discriminare il prelievo legittimo da quello illegittimo” <sup>(46)</sup>.

L'effetto di garanzia per il contribuente, di vincolo per il legislatore tributario non viene peraltro meno, secondo l'Autore, a causa della progressività del sistema impositivo. “La progressività non è una espressione del principio di attitudine alla contribuzione, come non lo sarebbe qualunque criterio di distribuzione del carico tributario”. Tra i due principi sussiste un collegamento, un rapporto estrinseco: il primo comma dell'art. 53 ha posto la capacità contributiva quale limite al prelievo fiscale, ed il secondo comma ha definito la progressività quale criterio per la distribuzione del prelievo. Progressività e capacità

---

<sup>44</sup> In questo senso G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 45-46.

<sup>45</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 46: “la concezione della capacità contributiva come parametro non esprimerebbe quindi altro che l'esigenza di escludere, in tema di eguaglianza del carico tributario, un criterio di valutazione di verso da essa”.

<sup>46</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 46.

contributiva sono dunque “principi le cui funzioni nell'ambito del sistema tributario sono senza dubbio complementari, ma anche distinte e diverse” <sup>(47)</sup>. La capacità contributiva determina la misura massima del prelievo: all'interno di questa misura il legislatore può discrezionalmente distribuire il carico tributario; osservando – evidentemente – il criterio di progressività, anche in considerazione delle finalità sociali del prelievo fiscale <sup>(48)</sup>.

Ne deriva dunque, conclude l'Autore, che “la capacità contributiva, in quanto principio costituzionale opera come limite e solo come limite quantitativo e qualitativo del prelievo tributario” <sup>(49)</sup>.

Per quanto riguarda l'individuazione, in via interpretativa, del significato della capacità contributiva, Gaffuri non esita nello stabilire una relazione immediata e diretta tra l'articolo 53 della Costituzione ed il “sistema costituzionale dell'economia o meglio delle economie, privata e pubblica”. Il fenomeno impositivo, infatti, ha origine e si sviluppa “nella sfera economica di ciascuno”, influisce sulle ricchezze individuali, comporta “calcoli di natura economica” e si traduce inevitabilmente in oneri imposti ai contribuenti “per sopperire al fabbisogno pubblico di mezzi economici” <sup>(50)</sup>. Muovendo da queste premesse, l'Autore perviene – inevitabilmente – ad individuare capacità contributiva nei fatti espressivi di forza economica. Ogni tributo deve trovare il suo fondamento – in base alla legge e conformemente all'art. 53 Cost. – in

---

<sup>47</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 49.

<sup>48</sup> In questo senso G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 50-51: “la discriminazione delle aliquote all'interno dei singoli presupposti tributari relativamente ai quali sia ammissibile una tassazione progressiva, costituisce l'unico criterio di distribuzione, costituzionalmente legittimo: in questo quadro anche i fini di solidarietà economico sociale possono trovare opportuna realizzazione”.

<sup>49</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 53.

<sup>50</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 62.

una ricchezza certa ed effettiva <sup>(51)</sup>.

Gaffuri evidenzia, comunque, che tra il cittadino contribuente e lo Stato impositore sussiste un irriducibile contrasto: il primo cerca di sottrarsi al tributo, il secondo di “aumentare il più possibile la misura della ricchezza prelevata”. Questa contraddizione rivela, secondo l'Autore, una contrapposizione più profonda, che “oppone l'organizzazione economica privata all'attività pubblica che mira al reperimento della ricchezza, e trova la sua ragione e l'occasione insieme, nell'insufficiente autonomia patrimoniale delle istituzioni di cui quell'attività è propria” <sup>(52)</sup>.

Il problema principale, in realtà, sta nel fatto che “l'imposizione dei tributi è apparentemente illimitata”. La Costituzione, in effetti, mentre ha saputo trovare un'armonia tra sistema economico privato e pubblico, stabilendo “reciproche limitazioni”, non ha invece “esplicitamente risolto il contrasto fra interesse privato e prelievo fiscale”. Ha semplicemente stabilito il dovere di concorrere alle spese pubbliche “e ne ha fissato la sussistenza e la misura in ragione della capacità contributiva”; ma lo ha fatto “con una norma che, presa nel suo tenore letterale, non denuncia precisamente lo sforzo di comporre termini antitetici”. Si potrebbe quindi ritenere, su questa base, che il legislatore

---

<sup>51</sup> “La certezza che esistano i mezzi di pagamento dell'imposta, se è requisito necessario (...) per assicurare il rispetto del principio di capacità contributiva inteso come forza economica generica, non è (...) a tale fine sufficiente. Perché la imposizione sia adeguata alla ricchezza di colui che è obbligato a corrispondere il tributo, occorre che il rapporto tra questo e tale ricchezza si effettivo e non meramente eventuale. Siffatta esigenza (...) si appaga sul piano legislativo (...) con la esclusione di qualsiasi norma che, pur presupponendo in astratto un fatto economico a base dell'imposta, regoli la nascita del debito relativo senza aver riguardo ad una reale capacità contributiva” (G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 79).

<sup>52</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 94.

tributario non sia soggetto, ai sensi dell'art. 53 Cost., ad alcun limite. Il prelievo fiscale potrebbe dunque essere “di tale natura o di tale entità da sconvolgere l'armonia avuta di mira ed instaurata dal Costituente tra i sistemi economici, pubblico e privato, e addirittura da pregiudicare l'esistenza del secondo”<sup>(53)</sup>.

Un'imposizione fiscale di questo tipo, osserva Gaffuri, non sarebbe invece compatibile con il nostro ordinamento costituzionale, che “garantisce la coesistenza di entrambi i sistemi, escludendo che l'economia dei privati possa essere sacrificata (...) al fabbisogno dello Stato”<sup>(54)</sup>. Il prelievo fiscale, anche se non lede il contenuto sostanziale del diritto di proprietà<sup>(55)</sup>, incide infatti sensibilmente “sull'economia dei privati stessi”. E' quindi indispensabile “salvaguardare l'organizzazione e l'attività economiche private” da una pressione tributaria eccessiva ed illimitata, “che può pregiudicarle e comprimerle”<sup>(56)</sup>.

Ciò non significa che l'economia privata goda di una particolare preferenza rispetto a quella pubblica, ma che tra i due sistemi economici debba esistere un equilibrio capace di garantire la coesistenza di entrambi. “Avendo di mira l'armonica coesione tra interesse privato al possesso ed al godimento dei beni economici, (...) e l'interesse pubblico

---

<sup>53</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 95.

<sup>54</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 95, che richiama soprattutto, al riguardo, gli artt. 41 e 42 Cost., e la conseguente tutela dell'iniziativa economica privata e della proprietà privata.

<sup>55</sup> Gaffuri ritiene che l'imposizione vada tenuta distinta dall'espropriazione, non risolvendosi in un “trasferimento della proprietà medesima a vantaggio dell'Ente pubblico”. Il limite al prelievo non potrebbe dunque essere rinvenuto nell'art. 42 Cost. che tutela il privato dagli indiscriminati prelievi coattivi di ricchezza in favore della Pubblica amministrazione (G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 97-99).

<sup>56</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 99.

a procacciare mezzi per il soddisfacimento delle esigenze collettive (...) si dovrà dunque determinare, nell'ambito dei fatti economici, il limite fra quelli cui si può imporre un peso tributario e quelli che non lo tollerano. Tale limite opera sia nella scelta dei presupposti del tributo sia nella determinazione della loro aliquota”<sup>(57)</sup>.

Per quanto riguarda, più specificamente, il limite quantitativo alla pressione fiscale, l'Autore precisa che in realtà si avrebbe la totale soppressione dell'economia privata solo se “tutti i tributi esistenti fossero tanto alti quanto le basi imponibili loro rispettive”. Anche aliquote inferiori al 100% della base imponibile potrebbero tuttavia, se eccedenti una certa misura, avere un effetto eversivo, “non conciliabile con il rispetto dell'economia privata sancito dalla Costituzione”. Rimane però il fatto che il limite quantitativo del prelievo è diverso a seconda del tributo, e che quello “tra misura lecita e misura illecita del prelievo (...) non è facilmente ed a priori determinabile”<sup>(58)</sup>.

“La sua ricerca e fissazione implica, invece, l'esercizio di un potere discrezionale per stabilire, di volta in volta, se la misura del tributo ecceda il limite di equità, ovvero sia non provochi sovvertimenti tali da pregiudicare l'esistenza dell'economia privata o da impedirne la continuazione”<sup>(59)</sup>. L'indeterminatezza del limite massimo non è, comunque, di ostacolo per la Corte costituzionale, che può servirsene per valutare il rispetto dell'art. 53 da parte del legislatore ordinario. La facoltà della Corte “di stabilire se un determinato prelievo fiscale sia tanto alto da contrastare con il rispetto del principio dell'economia privata, non si differenzia” infatti dal potere, alla stessa attribuito, di valutare l'eventuale disparità di trattamento di situazione simili, alla luce

---

<sup>57</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 103.

<sup>58</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 106-107.

<sup>59</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 107.

del principio di uguaglianza <sup>(60)</sup>.

5. (Segue) *Rilievi critici. Indeterminatezza del limite quantitativo, e problematica definizione del rapporto con la tutela della proprietà privata.*

L'analisi svolta da Gaffuri sul principio di capacità contributiva – ed in particolare sul limite massimo al prelievo – propone diversi spunti di riflessione di notevole interesse.

Queste, in sintesi, le conclusioni più significative: l'art. 53 Cost. esprime un'esigenza di garanzia del contribuente, che non viene meno neppure in presenza di politiche tributarie che perseguano finalità sociali e redistributive; la capacità contributiva è allo stesso tempo criterio di individuazione dei presupposti d'imposta e criterio di commisurazione delle aliquote; l'imposizione fiscale non può essere tanto elevata da minacciare l'economia privata; il prelievo eccessivo pregiudica non tanto la proprietà privata individuale, quanto la permanenza di un ordinamento ad economia mista; il sistema economico pubblico e quello privato devono invece coesistere, senza che il primo possa sopprimere interamente il secondo, a causa di una pressione fiscale eccessiva.

Ora, si impone innanzitutto una prima precisazione. Gaffuri individua nell'art. 53 Cost. la funzione essenziale di limite al prelievo e garanzia del contribuente. Tale limite è però generico, e richiede di essere qualificato, “riempito di contenuto”, ricorrendo a principi

---

<sup>60</sup> Così G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 119, il quale peraltro avverte che l'utilizzo a tal fine del principio di capacità contributiva è meno agevole di quello del principio di uguaglianza: quest'ultimo richiede infatti il semplice raffronto tra due diverse discipline legislative, mentre invece il primo impone la ricerca del limite “in via assoluta, attraverso l'interpretazione dello stesso concetto di capacità contributiva”.

costituzionali di per sé “esterni” alla capacità contributiva.

Il limite costituzionale al prelievo, sia in ordine alla scelta dei presupposti, sia in ordine al *quantum* dei tributi, è rinvenuto nell'assetto economico previsto dalla Costituzione italiana, e nel compromesso costituzionale tra l'interesse pubblico e la tutela dei diritti economici individuali. L'art. 53 Cost. non sembra quindi essere in grado di offrire una garanzia “autosufficiente”: l'attitudine alla contribuzione opera come vincolo per il legislatore fiscale solo entro i confini di un sistema tributario che consenta di mantenere e rispettare l'economia privata.

La seconda osservazione – inevitabile, ed anticipata dallo stesso Autore – riguarda il carattere essenzialmente indeterminato del limite massimo proposto.

Il vincolo alla misura massima del prelievo fiscale, fondato sul principio di capacità contributiva e sulla necessità di garantire la sussistenza dell'economia privata, non è facilmente quantificabile. Il limite all'imposizione viene superato, secondo la prospettazione di Gaffuri, solo ove quest'ultima abbia carattere eversivo del sistema economico misto previsto in Costituzione: come si può stabilire quando si realizza questo effetto eversivo? In presenza di quale aliquota? Sicuramente in presenza di aliquote prossime alla totalità della base imponibile. Ma in presenza di aliquote pari, ad esempio, al 50 od al 60% della base imponibile, potrebbe dirsi illegittimamente superato dal legislatore il limite costituzionale quantitativo massimo, oppure no? <sup>(61)</sup>.

L'Autore medesimo, d'altra parte, riconosce che il limite all'imposizione non impedisce che l'equilibrio del sistema economico

---

<sup>61</sup> L'Autore rileva che “si può facilmente convenire che un tributo oggettivo sul reddito, il quale ammontasse ad una frazione del presupposto pari alla sessantesima parte di esso, non sarebbe legittimo” (G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 106).



possa spostarsi verso un maggiore peso dell'economia pubblica <sup>(62)</sup>. Ma allora qual è il discrimine tra il semplice spostamento di tale equilibrio a parziale danno dell'economia privata, costituzionalmente legittimo, e la soppressione irreversibile di tale economia, eversiva e costituzionalmente illegittima? Può la Corte costituzionale utilizzare un limite di questo tipo per sindacare la legittimità costituzionale delle leggi tributarie?

Il percorso argomentativo seguito da Gaffuri consente dunque di evidenziare ulteriormente *il* problema che accompagna ogni discussione sui limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione. Il *punctum dolens* sta proprio nel fatto che – il gioco di parole è inevitabile – i limiti *quantitativi* sono assai difficilmente *quantificabili*.

Un ulteriore aspetto sul quale vale la pena prestare attenzione è il rapporto tra diritto di proprietà e sistema economico privato. Gaffuri in linea di principio considera l'imposizione pregiudizievole non per la proprietà privata individuale, ma per l'economia privata. Considerazione che muove dalla netta diversità dell'obbligo fiscale rispetto all'istituto dell'espropriazione <sup>(63)</sup>. L'imposizione tributaria eccessiva sarebbe

---

<sup>62</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 103. Il punto di equilibrio può essere raggiunto ove si consideri “che la Costituzione non mortifica, in un clima sommamente conservatore, la libertà di determinazione di chi legifera in materia tributari, ma che con essa è incompatibile solo il tributo eversivo”; sempre a patto che “si intenda questa espressione non già nel senso in cui vorrebbe significare che l'attuale equilibrio economico sia immodificabile o non modificabile a vantaggio dello Stato, ma in quello secondo il quale essa esprima la necessità di rispettare almeno la coesistenza dei due ordine economici”.

<sup>63</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 99: “poiché l'obbligazione fiscale non costituisce (...) una sottrazione di proprietà ai privati, ma d'altra parte essa incide sensibilmente sull'economia dei privati stessi, atteso che è sentita la esigenza di una difesa contro l'indiscriminata istituzione di un tributo, il limite di tale difesa, per essere adeguata alla natura ed all'ampiezza di quella incidenza, dovrà consistere almeno nel rispetto dell'economia privata e nella garanzia del suo

dunque incostituzionale non perché comprime e lede il diritto di proprietà, con effetti potenzialmente espropriativi, ma perché pregiudica il mantenimento dell'equilibrio tra economia pubblica ed economia privata.

Questa conclusione appare solo in parte condivisibile. E' infatti assai difficile negare che esista un rapporto tra proprietà individuale, prelievo tributario ed economia privata: l'imposizione fiscale incide sull'economia privata anche perché comporta delle conseguenze sul regime del diritto di proprietà <sup>(64)</sup>. Che questo collegamento esista, comunque, è confermato dallo stesso Gaffuri, che considera costituzionalmente illegittima l'imposta che incida sui beni produttivi (cioè su quella parte di proprietà privata che consente di incrementare la ricchezza), e la cui misura possa realizzare effetti “espropriativi generali ed indiscriminati, privi delle garanzie di legge e senza indennizzo” <sup>(65)</sup>.

Se quindi si possono condividere le preoccupazioni secondo le quali un'imposizione eccessiva potrebbe pregiudicare l'economia privata, è forse necessario ammettere che tale pregiudizio potrebbe anche realizzarsi attraverso la compressione del diritto individuale di proprietà.

Infine, va da ultimo segnalato un ulteriore profilo problematico, connesso a quello appena evidenziato, che l'approfondimento di Gaffuri utilmente solleva. Il limite al prelievo individuato nell'esigenza di garantire la sussistenza dell'economia privata ha carattere oggettivo o soggettivo? Opera, in altre parole, come limite alla pressione tributaria complessiva dell'ordinamento giuridico, o come limite per il carico

---

mantenimento”.

<sup>64</sup> Ciò a prescindere dal fatto che, come si vedrà più innanzi, è possibile sostenere che espropriazione e prelievo fiscale abbiano una *ratio* comune, pur tenendo presente la differenza, sul piano tecnico-giuridico, tra i due istituti.

<sup>65</sup> G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 103.

fiscale individuale?

Il riferimento al sistema economico considerato nel suo complesso sembrerebbe far propendere per la prima ipotesi. L'imposizione deve essere di misura tale da consentire il mantenimento dell'economia privata, e il superamento di questa misura può determinare l'eversione del sistema di economia mista previsto dalla Costituzione italiana: il limite massimo avrebbe dunque carattere oggettivo. È innegabile, però, che esista un collegamento tra il profilo oggettivo e quello soggettivo. La sovversione del sistema di economia mista non “cade dalle nuvole”: deriva dalla somma di tributi eccessivi per l'economia di ogni singolo contribuente. Il tributo troppo penalizzante per l'economia dell'individuo non minaccia il sistema di economia privata, ove singolarmente considerato, ma può divenire per essa pregiudizievole se accomuna gran parte degli operatori economici <sup>(66)</sup>.

Anche in questa prospettiva, l'argomentazione di Gaffuri offre spunti assai significativi. La distinzione tra limite massimo oggettivo e soggettivo al prelievo, che sembra di primo acchito chiara <sup>(67)</sup>, a ben

---

<sup>66</sup> Che la teoria di Gaffuri possa condurre all'individuazione di limiti soggettivi sembra in ogni caso confermato dal fatto che essa si riflette sull'individuazione dei presupposti d'imposta. Secondo l'Autore dovrebbe infatti ritenersi incostituzionale, per violazione dell'art. 53 Cost., l'imposta che colpisce i beni produttivi, minacciando la capacità del singolo di produrre ricchezza, e quindi di contribuire al mantenimento dell'economia privata (in questo senso si veda espressamente G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 150-158). Per una critica a tale conclusione si rinvia a F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 28-33, il quale sottolinea come “l'applicazione dell'imposta patrimoniale” in molti paesi ad economia capitalistica “ha dimostrato che quote variabili tra 0,50 ed 1,50% su patrimoni netti superiori ad un certo minimo” non comporta alcun pericolo “di compromettere l'economia privata” (*ibidem*, 31). Analogamente L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 283-284.

<sup>67</sup> Si veda la distinzione, abbozzata nel paragrafo 8 del Capitolo I della Parte I, tra limite soggettivo ed oggettivo, e quella tra pressione fiscale complessiva ed individuale, accennata nel paragrafo 4 del Capitolo III della stessa Parte.

vedere è assai problematica: non è semplice individuare i confini tra i due tipi di limiti, né reperirne i rispettivi possibili fondamenti costituzionali.

6. *L'imposizione eccessiva e la garanzia del diritto di proprietà e dell'iniziativa economica privata: artt. 41 e 42 Cost. e conseguente limite massimo dell'imposizione.*

Le osservazioni appena svolte sulla teoria proposta da Gaffuri possono essere “arricchite” grazie ad ulteriori contributi che hanno approfondito il problema del nesso tra capacità contributiva e diritti economici del contribuente, in una distinta – ma non per questo del tutto diversa – prospettiva.

In realtà, già qualche anno dopo l'entrata in vigore della Costituzione, si era rilevato come la progressività del prelievo espressamente stabilita a livello costituzionale, pur esprimendo l'aspirazione ad una “democrazia sociale”, non potesse per ciò solo portare ad un'imposizione illimitata. La progressività del sistema tributario dovrebbe essere “contenuta in limiti moderati e non (...) usata come mero strumento extrafiscale di livellamento della ricchezza”: ciò poteva desumersi (e si desume) “pure dalle norme costituzionali che affermano il rispetto della proprietà (art. 42) e dell'iniziativa privata (art. 41), col solo limite di indirizzarle in armonia alla funzione sociale e di moderare le proprietà più elevate per non impedire l'altrui libero conseguimento e godimento delle ricchezze. La proprietà non può essere espropriata se non per fini di utilità generale determinati e salvo indennizzo (art. 42, 43). Il che è evidentemente in contrasto con una

imposta spogliatrice e con una lotta di classe condotta per mezzo dell'imposta. Invece è preoccupazione costante della Costituzione di assicurare la armonia fra le classi e le categorie economiche, ricorrendo a soluzioni temperate ed intermedie” (68).

L'imposizione eccessiva nella sua misura dovrebbe dunque ritenersi in diretto contrasto con il diritto individuale di proprietà, costituzionalmente tutelato: la proprietà privata “può essere limitata, ma non può essere espropriata senza indennizzo. Una imposta spoliatrice è come un esproprio senza indennizzo” (69).

Altre riflessioni sul principio di capacità contributiva, pur senza giungere ad identificare il prelievo tributario illimitato con l'espropriazione in senso proprio, hanno ulteriormente concentrato l'attenzione sulla necessità di garantire un equilibrio tra dovere di partecipare alle spese pubbliche e diritti economici dell'individuo-contribuente. Si tratta di approfondimenti vicini sotto diversi aspetti, e che si prestano pertanto ad una trattazione congiunta (70).

Il punto di partenza per entrambi è costituito dall'importanza dell'art. 53 Cost. nel quadro del sistema costituzionale: la capacità

---

<sup>68</sup> Così F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., 303-304, che richiama al riguardo gli articoli da 40 a 47, e l'art. 2 che ad un tempo “richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”, e “garantisce i diritti individuali dell'uomo”.

<sup>69</sup> F. FORTE, *Note sulle norme tributarie costituzionali italiane*, cit., 410. Analoga la conclusione di E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 463: “una progressione eversiva corrisponde nella sostanza ad una espropriazione senza indennizzo, e come tale viola l'art. 42 della Costituzione, il quale dispone che la proprietà privata possa essere espropriata a condizione che venga corrisposta un'indennità. Essa realizza un 'aggiramento' di quella norma costituzionale, e pertanto, anche sotto questo profilo, va considerata costituzionalmente illegittima”.

<sup>70</sup> Il riferimento va ad I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., *passim*, e a F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., *passim*.

contributiva è principio che vincola l'azione del legislatore nella disciplina dei tributi, in quanto utilizzabile dalla Corte costituzionale in sede di giudizio di legittimità delle leggi (<sup>71</sup>). Nessun dubbio vi è dunque sulla funzione di garanzia che l'art. 53 svolge nei confronti del singolo contribuente. Comune ad entrambi gli approfondimenti è poi la considerazione del ruolo “sociale” del principio medesimo. L'obbligo che tutti hanno di contribuire alle pubbliche spese è un tipico “dovere di solidarietà”, espressione specifica dell'art. 2 Cost., e strumento che consente allo Stato italiano di seguire la strada verso l'uguaglianza sostanziale, indicata dal secondo comma dell'art. 3 Cost. (<sup>72</sup>).

La natura del principio di capacità contributiva è quindi duplice: solidaristico-garantistica. Le due funzioni coesistono e si completano a

---

<sup>71</sup> Per I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 11, l'originario indirizzo svalutativo dell'art. 53 Cost. poteva dirsi superato dalla “elaborazione della materia costituzionale da parte della dottrina”, dalla “entrata in funzione della Corte costituzionale” e dall' “indirizzo 'concreto' da essa dato nell'interpretazione delle varie disposizioni” e dal “conseguente processo di rivalutazione di tutto l'ordinamento”. Non v'è quindi dubbio che l'art. 53 Cost. “definisca in sintesi i principi informatori e le linee fondamentali dell'intero sistema tributario”. La capacità contributiva è ad un tempo presupposto, limite e parametro dell'imposizione (*ibidem*, 13-14), senza che abbia rilevanza la distinzione tra norme costituzionali precettive e programmatiche. In ogni caso, l'art. 53 Cost. non ha per esclusivo destinatario il legislatore tributario: pone infatti “precise, dirette garanzie sostanziali a tutela del privato, sancendo un vero e proprio diritto di quest'ultimo a non essere concretamente assoggettato ad imposizione se non nei limiti ed alle condizioni in cui appunto gioca nei suoi confronti il dovere di prestazione tributaria” (*ibidem*, 50). Sul superamento dell'indirizzo svalutativo dell'art. 53 Cost. si veda anche F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 20-23.

<sup>72</sup> Approfondisce particolarmente il rapporto tra gli artt. 2 e 53 Cost. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 60-95, che configura il dovere di contribuire alle pubbliche spese come dovere inderogabile di solidarietà economica: il dovere tributario “contribuisce direttamente al bene economico della collettività ed indirettamente anche a quello sociale e politico” (*ibidem*, 94).

vicenda, poiché l'art. 53 da un lato precisa “i limiti e le condizioni d'esercizio del potere tributario dell'ente pubblico nei confronti del privato”; dall'altro inquadra “il correlativo dovere di prestazione tributaria del privato nell'ambito dei doveri costituzionali, quale specificazione del più generale dovere di solidarietà economica e sociale dell'art. 2 Cost.”<sup>(73)</sup>.

Comune e condivisa è anche la concezione di capacità contributiva come capacità economica, vale a dire come attitudine a contribuire manifestata da fatti espressivi di forza economica. L'imposizione fiscale, comportando una sottrazione di ricchezza al contribuente, ovviamente la presuppone; inoltre, solo la realtà economica sembra offrire “quel minimo di obiettività e di concretezza necessarie a garantire dall'assoluto arbitrio del legislatore”<sup>(74)</sup>. Con l'avvertenza, in ogni caso, che la capacità contributiva non è “qualsiasi manifestazione di ricchezza, ma solo quella *forza economica che debba giudicarsi idonea a concorrere alle spese pubbliche, alla luce delle fondamentali esigenze economiche e sociali accolte nella nostra costituzione*”<sup>(75)</sup>.

Proprio il fatto che il prelievo fiscale presupponga una ricchezza effettiva del contribuente, ed allo stesso tempo incida su di essa, pone il problema del rispetto dei diritti economici, costituzionalmente garantiti. Manzoni rileva, al riguardo, che in assenza di disposizioni costituzionali a garanzia dei singoli (in specie, gli artt. 41 e 42 Cost.), lo Stato potrebbe incidere in modo indiscriminato sulla proprietà e sull'iniziativa economica privata, allo scopo di realizzare le più disparate finalità

---

<sup>73</sup> I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 20.

<sup>74</sup> I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 67-68.

<sup>75</sup> Così F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 238 (corsivo dell'Autore).

sociali. Le disposizioni costituzionali che proteggono i diritti economici dei singoli esprimono invece “quella *certezza dei limiti* al potere di pubblico intervento, senza della quale la stessa affermazione del principio dello 'Stato di diritto' verrebbe svuotata di ogni concreto contenuto” (76).

Se la capacità economica sta alla base della capacità contributiva, ne consegue che il prelievo fiscale, dovendo avvenire in ragione di tale capacità, presuppone il suo mantenimento (77). L'imposizione fiscale, pur espressione del dovere inderogabile di solidarietà, e delle esigenze “sociali” dell'ordinamento, deve quindi rispettare i diritti dei singoli contribuenti: i doveri fiscali ed i diritti economici dei contribuenti devono essere tra loro in equilibrio.

Il problema del “compromesso” tra diritti economici e doveri di solidarietà diviene particolarmente evidente quando si riflette sulla portata del principio di progressività dell'imposizione. L'art. 53, infatti, non solo stabilisce una relazione tra capacità contributiva e prelievo fiscale, ma definisce pure il modo in cui tale relazione deve variare: il prelievo deve aumentare più che proporzionalmente all'aumentare della ricchezza. La progressività del sistema tributario è senz'altro strumento necessario per attuare le finalità solidaristiche e redistributive

---

<sup>76</sup> I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 71 (corsivo dell'Autore). Analogamente F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 253: le imposte “debbono rispettare *non solo i limiti spettanti specificamente alla potestà fiscale* (rispetto della capacità contributiva che significa conformità alla capacità economica e all'interesse collettivo ricavabile dai principi costituzionali), ma anche quelli *riguardanti i campi materiali da esse indirettamente influenzati*. In particolare debbono essere rispettati i *diritti fondamentali* relativi alla libertà di *iniziativa economica* ed alla *proprietà privata*” (corsivi dell'Autore).

<sup>77</sup> Osserva F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 258, che “l'inciso 'in ragione' comporta che il tributo può prelevare solo una parte della capacità, senza giungere all'esaurimento di essa”.



dell'ordinamento giuridico, ma non può essere utilizzato per sovvertire il sistema economico previsto nella Costituzione, sopprimendo l'economia privata e pregiudicando senza via di scampo i diritti garantiti dagli artt. 41 e 42 Cost. <sup>(78)</sup>.

Ne consegue che un certo grado di progressività deve esistere perché l'imposizione sia legittima, ma non deve essere eccessivo. E' quindi configurabile un limite massimo al prelievo fiscale, indispensabile per la tutela della proprietà e dell'iniziativa economica privata, costituzionalmente garantiti: “sarebbe curioso, per non dire assurdo, pensare che la Costituzione abbia voluto consentire al legislatore tributario di perseguire, per diversa via, proprio quei risultati che essa ha inteso evitare” <sup>(79)</sup>.

Da un lato, non è ammissibile una “tassazione spinta fino al punto di togliere ogni convenienza a produrre e rischiare”, che “indurrebbe in pratica ad uscire dal mercato e lederebbe la libertà di iniziativa economica”, tutelata dall'art. 41 Cost. <sup>(80)</sup>. Dall'altro, sarebbe costituzionalmente illegittima, per violazione dell'art. 42 Cost., la

---

<sup>78</sup> Espressamente in questo senso I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 185, che osserva come il livellamento ed il sovvertimento dell'economia sia incompatibile “con quei compiti di tutela e di difesa della proprietà e dell'iniziativa economica privata assunti dagli artt. 41 segg. Cost.”.

<sup>79</sup> I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., 205.

<sup>80</sup> Così F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 254, che rileva come le misure fiscali di incentivo e freno all'economia privata possano essere considerati legittimi “fino a che si limitano a rendere più o meno appetibili certe iniziative economiche, modificando i termini di convenienza offerti dal mercato e lasciano quindi sostanzialmente libera, anche se condizionata, l'iniziativa economica”. Tali misure sarebbero invece incostituzionali, per violazione dell'art. 41 Cost., “se avessero come conseguenza la pratica impossibilità di intraprendere o mantenere certe attività” (*ibidem*, 253).

legislazione tributaria “che avesse come conseguenza la soppressione della proprietà privata o ne impedisse a lungo andare la sopravvivenza, o la svuotasse nel suo contenuto essenziale, o la limitasse per mera ostilità” e per ragioni diverse da quelle previste nel secondo comma dell'art. 42 Cost. “Malgrado l'intervento fiscale, la proprietà privata deve rimanere come istituto essenziale del nostro ordinamento e non può quindi venire eliminata o ridotta ad una funzione meramente simbolica”<sup>(81)</sup>.

Ovviamente, anche il limite massimo al prelievo consistente nel rispetto dell'art. 42 Cost. non è facilmente determinabile a priori: “si dovrà giudicare di caso in caso se il prelievo fiscale sia stato spinto fino al punto di violare il diritto di proprietà. Non è possibile stabilire una misura assoluta di questa violazione”, e residueranno “zone intermedie”, rimesse alla discrezionalità del legislatore tributario, in cui è difficile stabilire se la tale violazione sussista oppure no. “Ma si dovrà anche ammettere che esiste un limite massimo, al di là del quale non si può negare il carattere soppressivo e la violazione” della proprietà privata<sup>(82)</sup>.

7. (Segue) *Rilievi critici: capacità contributiva, diritti economici, dovere tributario e interesse fiscale. Il problema della quantificazione dei limiti e della distinzione tra limite oggettivo e soggettivo.*

---

<sup>81</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 257-258. L'Autore, che muove dalla considerazione della netta diversità dell'istituto dell'espropriazione rispetto al prelievo fiscale, conclude dunque che in materia di limiti all'imposizione, se non “acquista rilievo il terzo comma dell'art. 42, conservano sempre importanza (...) i primi due commi” (*ibidem*, 257).

<sup>82</sup> F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 259.

Le varie riflessioni sul principio di capacità contributiva sin qui esaminate offrono – tutte – utili argomenti di discussione ed approfondimento.

In primo luogo, è possibile ribadire la sostanziale difficoltà di individuare limiti massimi al prelievo fiscale “intrinseci” alla capacità contributiva: a ben vedere, l'unico ausilio in questo senso potrebbe venire dalla – più che condivisibile – osservazione in base alla quale il dovere di partecipare alle spese pubbliche presuppone non solo l'originaria presenza di capacità contributiva, ma anche, inevitabilmente, la sua permanenza, il suo mantenimento <sup>(83)</sup>. Non avrebbe senso, in altri termini, che l'imposizione fosse così elevata da privare del tutto il contribuente di quella capacità che costituisce il presupposto dell'imposizione <sup>(84)</sup>.

Rimane il fatto, tuttavia, che anche questa osservazione deve fare i conti con il principio di progressività del sistema tributario. Si ritorna, quindi, al solito problema: in presenza di capacità contributiva particolarmente elevata, fino a dove può spingersi il prelievo fiscale? Costituzionalmente illegittimo sarebbe, per violazione del principio di cui al primo comma dell'art. 53 Cost., un prelievo pari al 100% della capacità contributiva; ma un prelievo pari, ad esempio, all'80% del

---

<sup>83</sup> Si rinvia sul punto a F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 258. Analogamente G. FALSITTA, ora anche in *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2007, 66-67: “Non è consentito richiedere al soggetto un concorso alle spese pubbliche superiore a quella che è la sua capacità contributiva, giacché in tali ipotesi verrebbe meno la necessaria correlazione tra obbligo di contribuzione e capacità di contribuzione, e verrebbe in sostanza colpita una capacità contributiva inesistente”.

<sup>84</sup> Si vedano anche le considerazioni di P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 56: l'aliquota applicabile ad una certa base imponibile non deve mai essere così elevata “da trasfigurare il fenomeno impositivo giungendo a spogliare del tutto o quasi il contribuente della forza economica colpita dal tributo”.

reddito prodotto da un certo contribuente, sarebbe incostituzionale oppure no? Qual è il limite che separa l'imposizione ragionevole – seppure molto elevata –, che consente il mantenimento della capacità contributiva, da quella irragionevole, che si traduce nella sostanziale privazione di tale capacità?

A queste domande non sembra possibile rispondere avvalendosi semplicemente del principio di capacità contributiva: un prelievo pari all'80% del reddito avverrebbe, infatti, senz'altro *“in ragione”* della capacità del contribuente, e dovrebbe per ciò solo considerarsi legittimo. Questo è il motivo per cui la riflessione sui limiti quantitativi massimi dell'imposizione, pur trovando origine e stimolo nel principio di capacità contributiva, finisce quasi inevitabilmente per coinvolgere valori – e quindi diritti – costituzionali diversi, potenzialmente capaci di *“integrare”* il disposto di cui all'art. 53 Cost. <sup>(85)</sup>. La capacità contributiva non è certo una *“scatola vuota”*, anche sotto il profilo garantistico, ma non pare essere, quanto alla possibile individuazione di limiti massimi, *“autosufficiente”*.

Il possibile *“sostegno”* al principio di capacità contributiva è stato essenzialmente rinvenuto, pur da diversi punti di vista, nella tutela costituzionale dei diritti economici. Le riflessioni svolte in tal senso hanno trovato un certo grado di consenso da parte della dottrina tributaristica italiana: peraltro, si può rilevare che la maggior parte degli Autori che rinvergono nel principio di capacità contributiva una funzione di garanzia del contribuente, tendono a giustificare la sussistenza, nel nostro ordinamento, di limiti massimi al prelievo

---

<sup>85</sup> D'altra parte, un eventuale tentativo di stabilire la misura dell'imposizione (e quindi i suoi limiti) in virtù del grado di godimento dei servizi pubblici pare destinato a non avere alcun esito positivo (si veda quanto osservato nel paragrafo 3 del presente capitolo).

essenzialmente fondati sulla lettura coordinata degli artt. 42 e 53 Cost. Il vero e proprio limite alla progressività del sistema tributario italiano dovrebbe essere rappresentato dalla tutela costituzionale della proprietà privata, allo scopo di evitare che “il prelievo sia di ammontare così elevato da risolversi in espropriazione dell'oggetto della imposizione”<sup>(86)</sup>.

Non mancano, tuttavia, argomenti in senso contrario. L'individuazione di limiti massimi al prelievo “al di fuori” del principio di capacità contributiva si scontra, infatti, con il problema del ruolo del dovere tributario e dell'interesse fiscale nell'odierna forma di stato, e del

---

<sup>86</sup> Così G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 67. L'espresso riferimento all'istituto dell'espropriazione sembra indicare l'opzione dell'Autore per una lettura coordinata degli artt. 42 e 53 Cost., pur nella precisazione secondo cui già “la capacità contributiva costituisce il limite massimo dell'imposizione” (*ibidem*, 66). Secondo V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, 102-103, la progressività del sistema tributario “non dovrebbe essere così elevata da determinare, sia pure indirettamente, una spogliazione, poiché è comunemente accettato, e statuito in modo espresso in alcune Costituzioni, il divieto di confische”. Analogamente L. JONA CELESIA, *Il sistema tributario italiano*, Roma, 1992, 46. Sul punto si veda anche A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 45, che rileva, in ogni caso, la necessità di distinguere il prelievo fiscale dal procedimento espropriativo. Favorevole all'esistenza di limiti quantitativi massimi all'imposizione, in particolare con riferimento al patrimonio, E. MARELLO, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giur. It.*, 1997, I, 477-484, che individua il fondamento di tali limiti in particolare negli artt. 42 e 47 Cost. Rileva “una più generale tendenza ad inserire tutta la disciplina costituzionale della fiscalità nel quadro della generale garanzia della libertà e della proprietà dei privati, considerata alla stregua di un principio tendenzialmente unitario”, A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 982.

Nella prospettiva della scienza delle finanze, si veda in particolare F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., 304. Analoghe le considerazioni dell'Autore, più di recente, in *Etica pubblica e regole del gioco*, Napoli, 1995, 156: “senza il limite *individuale* si potrebbe dunque avere una pressione che per certe classi di soggetti è quasi espropriatrice del diritto di proprietà o sancisce di fatto la 'schiavitù al lavoro’”.

loro rapporto con i diritti economici.

Si è rilevato, al riguardo, che i doveri inderogabili costituzionalmente previsti – tra i quali ricade il dovere tributario, esempio tipico di dovere di solidarietà economica e sociale – risulterebbero “assistiti da una ‘plusvalenza’ di valore nei confronti dei diritti economici”. A conferma di ciò, sarebbe sufficiente considerare la stessa formulazione delle relative disposizioni costituzionali, che prevedono limiti ai diritti economici in nome della loro “*utilità*” e “*funzione sociale*”<sup>(87)</sup>. Si tratterebbe, dunque, di “clausole generali (...) dal contenuto tendenzialmente illimitato e che consentono, quindi, un’ampia discrezionalità del legislatore nell’adattare tali diritti alle esigenze sociali cui quelle clausole rinviano”<sup>(88)</sup>.

I diritti economici dovrebbero pertanto essere ritenuti “di ‘rango inferiore’ non solo rispetto ai diritti inviolabili della persona, ma anche nei confronti di valori a questi tendenzialmente parificati come i doveri inderogabili. In forza di questa configurazione (...) quando si verificherà una collisione tra un interesse riconducibile ai diritti economici e il dovere tributario, il primo dovrà senz’altro soccombere e cedere alle ragioni dell’altro, in quanto a differenza dei diritti inviolabili della persona, nel nostro ordinamento le altre situazioni di vantaggio

---

<sup>87</sup> L’art. 41 Cost., dopo aver sancito la libertà d’iniziativa economica privata, prevede che essa non possa “*svolgersi in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana*”. L’art. 42 Cost., per parte sua, una volta riconosciuta la proprietà privata, dispone che la legge può determinare “*i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale*”; in ogni caso, la proprietà privata può essere espropriata – salvo indennizzo – “*per motivi di interesse generale*”. Segnala questo profilo dei diritti economici, peraltro in una prospettiva che nega valore di garanzia al principio di capacità contributiva, L. SCHIAVELLO, *Sulla retroattività delle leggi tributarie*, cit., 596-597.

<sup>88</sup> Così L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 225-226.

costituzionalmente garantite non godono della stessa protezione e risultano, quindi, naturalmente cedevoli nei confronti dei doveri inderogabili, al punto che non possono formare oggetto, davanti a questi, di una comparazione paritetica”<sup>(89)</sup>. Dalla sovraordinazione del dovere di partecipare alle spese pubbliche rispetto ai diritti economici deriverebbe, quindi, l'impossibilità di giustificare concettualmente – prima ancora che di individuare con precisione – limiti massimi al prelievo fondati sulla necessaria tutela dei diritti economici. Infatti tale tutela, sempre cedevole rispetto al dovere di contribuzione, sarebbe per sé stessa inidonea a vincolare in alcun modo il legislatore tributario<sup>(90)</sup>.

A conclusioni in fondo non dissimili si giunge anche muovendo da una particolare considerazione del ruolo dell'interesse fiscale nell'ordinamento italiano: “la correlazione dell'interesse fiscale dello Stato-comunità non ad un obiettivo certo ed identificabile a priori, ma piuttosto ad un quadro generale delineato nei termini di un programma dinamico e mutevole di trasformazione sociale, porta infatti ad attribuire rilievo a soluzioni di mediazione e di bilanciamento normativo non definitive e stabili, bensì variabili in ragione del peculiare periodo storico”<sup>(91)</sup>. Il riferimento va, ovviamente, al II comma dell'art. 3 Cost., che richiede un impegno positivo dello Stato per l'attuazione

<sup>89</sup> L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit, 226-227.

<sup>90</sup> L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit, 228, il quale avverte, in ogni caso, che il legislatore rimane comunque vincolato “al rispetto di quel generale principio di congruità, non eccessività, adeguatezza e sufficienza (...) di modo che la compressione degli interessi sottesi ai diritti economici non potrà eccedere quanto è ragionevolmente necessario per proteggere i confliggenti interessi riconducibili alle esigenze di tutela del dovere tributario”. In ordine alla possibile sussistenza di limiti massimi all'imposizione nel nostro ordinamento va, peraltro, ricordata una recente, favorevole apertura dell'Autore in *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 129-131.

<sup>91</sup> Così P. BORJA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 158.

dell'uguaglianza sostanziale: la spesa pubblica necessaria al raggiungimento di questo fine “non è suscettibile di essere definita in modo rigoroso, né tantomeno di essere quantificata aprioristicamente, bensì richiede valutazioni di volta in volta elaborate sulla base delle condizioni storiche e congiunturali”. A sua volta, la quantità di entrate pubbliche indispensabili al finanziamento di tale spesa non è dunque definibile a priori, ma deve ritenersi rimessa “all'apprezzamento del legislatore ordinario” <sup>(92)</sup>.

Da questa interpretazione del ruolo dell'imposizione – e quindi dell'interesse – fiscale nel nostro ordinamento consegue, quindi, non solo l'inesistenza attuale di “norme costituzionali dirette ad apporre limiti alla pressione tributaria”, ma anche l'inaccettabilità di una eventuale introduzione di norme di tal fatta. Essa porterebbe, infatti, “ad uno stravolgimento dell'impostazione generale assunta dalla carta costituzionale”: “non soltanto verrebbe interrotto il nesso di collegamento tra interesse fiscale dello Stato comunità e disegno evolutivo della società, ma soprattutto si genererebbe un significativo elemento di attenuazione della funzione 'progressista' degli interessi sociali suscettibile di essere estesa anche ad altri principi e materie costituzionali” <sup>(93)</sup>.

Da questi due distinti – ma molto simili, per certi versi – punti di vista (dovere inderogabile di solidarietà come plus-valore rispetto ai diritti economici, interesse fiscale come obiettivo sociale non suscettibile di subire limitazioni quantitative di sorta) derivano effetti pressochè identici: la tutela costituzionale dei diritti economici non è idonea a giustificare una limitazione quantitativa del prelievo fiscale; il dovere di contribuire alle spese pubbliche, in nome della sua funzione

---

<sup>92</sup> P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 159.

<sup>93</sup> P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 159-160.



sociale, non ammette dunque limiti ad esso “esterni”. Si tratta, evidentemente, di un'impostazione teorica – e assiologica – che appare radicalmente e intimamente contrastante con la tematica dei limiti quantitativi. Attraverso argomentazioni di questo tipo si giunge infatti a contestare non solo – e non tanto – la precisa quantificazione di tali limiti, ma anche la loro giustificazione concettuale.

In ogni caso, anche a prescindere da queste critiche, particolarmente “radicali” anche dal punto di vista dei valori coinvolti, la possibile individuazione di limiti massimi al prelievo fondata sui singoli diritti economici (in particolare, diritto alla proprietà privata, diritto alla libera iniziativa economica) non è certo esente da problemi.

La difficoltà più rilevante è costituita – evidentemente, e ancora una volta – dalla determinazione del *quantum* dei limiti massimi. Da tutte le varie interpretazioni esaminate emerge un dato comune: anche qualora si ritenga concettualmente giustificata la presenza, nell'ordinamento italiano, di limiti massimi all'imposizione, questi sono difficilmente individuabili a priori con precisione.

In fondo, ciò che sembra possibile sostenere, in base alle teorie esaminate, è semplicemente che il contribuente non può essere tenuto a versare tributi in misura tale da pregiudicare la sussistenza stessa dei diritti economici in discussione. Ad esempio, potrebbe essere ritenuto incostituzionale per violazione del limite massimo un prelievo pari alla totalità o quasi dei redditi d'impresa, che impedirebbe nella sostanza l'attività economica, pregiudicando il diritto garantito dall'art. 41 Cost. Oppure, una tassazione individuale così elevata da costringere il contribuente a privarsi di beni di sua proprietà per provvedere al pagamento delle imposte, in contrasto con la tutela della proprietà

privata, costituzionalmente garantita <sup>(94)</sup>. Ma si tratterebbe, in realtà, di risultati non molto dissimili da quelli cui si perverrebbe già in base al principio di capacità contributiva: entrambi gli esempi sopra menzionati si risolverebbero, infatti, in un'imposizione già in sé illegittima perchè tendente ad “esaurire” la capacità contributiva del soggetto passivo.

Se ne ricava dunque l'impressione – pressochè inevitabile – che il richiamo ai diritti economici tutto sommato aggiunga poco, quanto alla possibile individuazione di limiti massimi al prelievo, rispetto alla garanzia già implicita nel principio di capacità contributiva. Non rimane che constatare, quindi, che “fra un alternarsi di orientamenti svalutativi o ipervalutativi della nozione di capacità contributiva”, si è chiaramente rivelata “la quasi totale incapacità di individuare parametri adeguati a rendere possibile un sindacato di costituzionalità sulla misura del prelievo fiscale” <sup>(95)</sup>.

---

<sup>94</sup> L'esempio, volutamente estremo, non va confuso con l'ipotesi di una tassazione sul reddito di un singolo bene tanto alta da rendere preferibile l'alienazione del bene medesimo. Ipotesi che viene solitamente proposta con riferimento ai cosiddetti “beni di lusso”; sul punto si vedano le considerazioni di L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 299, secondo cui in tal caso il legislatore potrebbe stabilire “un'imposta di tipo patrimoniale strutturata con un'aliquota annua maggiore del reddito eventualmente ricavabile da tali beni. Anche in questo caso la valutazione di costituzionalità dell'imposta ruoterebbe intorno al principio di capacità contributiva (...) e la circostanza che il contribuente possa preferire alienare il bene piuttosto che continuare a pagare l'imposta, difficilmente potrebbe ritenersi lesiva, in sé, del diritto di proprietà, essendo implicita nella valutazione del legislatore l'idoneità, in astratto, del contribuente a pagare l'imposta attingendo al patrimonio inteso come insieme”. Peraltro, qualora la “scelta” del contribuente fosse necessitata (non disponendo egli di redditi sufficienti a pagare la suddetta imposta), pare in effetti difficile negare che il tributo incida – sostanzialmente – sul diritto di proprietà: il problema è, piuttosto, che in tal caso la lesione del diritto di proprietà potrebbe ritenersi giustificata, in considerazione del bilanciamento degli interessi coinvolti, in virtù del patrimonio complessivo (che si presume ampio) di cui dispone il contribuente.

<sup>95</sup> Così T. LANDI, *Interesse fiscale e finanza innovativa*, in AA. VV., *Interesse*

In ogni caso, rimane poi aperto il problema del *tipo* di limite massimo configurabile sulla base della lettura coordinata degli artt. 41, 42 e 53 Cost.: non risulta chiaro, in altri termini, se in essi sia rinvenibile un limite di carattere soggettivo al prelievo, che riguarda i contribuenti *uti singuli*, oppure un limite oggettivo, applicabile all'ordinamento nel suo complesso. La menzione dei singoli diritti economici porta a propendere per la prima ipotesi, ma il problema non può dirsi per ciò solo risolto: in primo luogo perché esiste un collegamento tra pressione fiscale complessiva ed individuale; inoltre, è assai difficile che un pregiudizio per i diritti economici così significativo da comportare il superamento di un eventuale limite soggettivo massimo, non si traduca anche in una modifica sostanziale della “costituzione economica” dell'ordinamento complessivamente considerato; e, al contrario, un eventuale superamento del limite massimo oggettivamente inteso non può non riflettersi – prima o poi – anche sulla garanzia dei diritti economici individuali. Anche con riferimento all'*an* ed al *quantum* della tutela dei diritti economici, in relazione al dovere tributario, la distinzione tra limite massimo soggettivo ed oggettivo appare, quindi, tutt'altro che scontata.

8. *Il limite dell'assoluta arbitrarietà ed irragionevolezza della misura dell'imposizione nella giurisprudenza della Corte costituzionale.*

La giurisprudenza della Corte costituzionale italiana relativa alla possibile limitazione massima del prelievo, pur non particolarmente ampia e approfondita, occupa uno spazio di un certo interesse nel ben pubblico e controllo della finanza innovativa, a cura di C. Rossano e D. Siclari, Padova, 2006, 733.

più vasto ambito del giudizio di legittimità *ex art. 53 Cost.*

Si tratta di una giurisprudenza piuttosto omogenea – per non dire granitica! –, che si è soffermata principalmente su due ordini di questioni, tra loro strettamente connesse e ugualmente rilevanti, alla luce delle problematiche sin qui evidenziate dal dibattito dottrinale: il rapporto tra misura del prelievo, principio di capacità contributiva e discrezionalità legislativa; la relazione tra capacità contributiva e diritti economici come possibile vincolo al potere del legislatore tributario.

Quanto al primo profilo, un'utile precisazione della Corte in argomento è rinvenibile già nella sentenza 6 luglio 1966, n. 89, relativa alla questione di costituzionalità dell'art. 5 l. 15 novembre 1964, n. 1162, istitutiva di un'addizionale straordinaria (pari al 20%) alle aliquote della imposta generale sull'entrata. La Corte ebbe a precisare che “la capacità contributiva, presupposto di una legittima imposizione, condiziona certo la misura massima del tributo, nel senso che questa non può mai essere fissata ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico, ma non esclude, purché tale limite sia rispettato, che gli stessi atti o fatti possano in tempi diversi dar luogo a prelievi tributari di diversa entità, secondo gli obiettivi di politica fiscale di volta in volta perseguiti dal legislatore. È ovvio che tali variazioni non possano e non debbano essere arbitrarie, perché in tal caso verrebbe ad essere compromesso il principio di eguaglianza”<sup>(96)</sup>.

Già in questa pronuncia sono chiaramente espresse le linee di pensiero che avrebbero caratterizzato la posizione della Consulta, poi consolidatasi in un insieme di “quasi dogmi”: la capacità contributiva costituisce ad un tempo il presupposto ed il limite massimo del prelievo fiscale; il legislatore tributario rimane comunque libero, nel rispetto di

---

<sup>96</sup> Corte cost., 6 luglio 1966, n. 89, in *Giur. cost.*, 1966, 1135.

questo principio-limite, di disciplinare il sistema tributario come ritiene opportuno, al mutare delle finalità da perseguire.

Altrettanto significativa è la questione di costituzionalità, più volte riproposta innanzi alla Corte, dello sconto sul prezzo di acquisto dei medicinali in favore degli istituti previdenziali e assistenziali, imposto dall'art. 4, III comma, l. 4 agosto 1955, n. 692 <sup>(97)</sup>. Nei confronti di tale prescrizione legislativa, concepibile come “*prestazione imposta*” in conformità alla giurisprudenza della Corte stessa, si era lamentata la distorsione del “collegamento tra imposizione e capacità contributiva (...), per effetto della dilatazione del carico tributario, con alterazione in eccesso del risultato quantitativo”. La Consulta (con la pronuncia 18 maggio 1972, n. 92), ritenne che “l'assunto non considera, nel suo preciso contenuto, il concetto di capacità contributiva”, che deve essere intesa come “idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata. Questo collegamento ad un presupposto condiziona esclusivamente, e nello stesso tempo esaurisce, il riconoscimento di detta idoneità. Ciò senza che spetti al giudice della legittimità delle leggi valutare e determinare, in funzione dell'art. 53 Cost., l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario imposto, trattandosi di compito riservato al legislatore (...): salvo il controllo di legittimità sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme” <sup>(98)</sup>.

Il punto di vista della Corte è stato ulteriormente argomentato nella sentenza 24 luglio 1972, n. 144, vertente su questione analoga, da più parti riproposta. Il giudice delle leggi, pur riconoscendo che dalle norme in contestazione potevano sorgere “conseguenze di natura

---

<sup>97</sup> Sconto stabilito in misura non “*inferiore al 17 per cento*”, e posto “*a carico delle farmacie nella misura fissa del 5 per cento*”.

<sup>98</sup> Così Corte cost., 18 maggio 1972, n. 92, in *Giur. cost.*, 1972, 1155-1156.

economica afferenti la redditività delle imprese, e quindi la loro stessa funzionalità” ribadì trattasi “di elementi che, giusta il criterio di massima sopra richiamato, sfuggono al controllo di legittimità costituzionale, riflettendo un giudizio sulla equità ed opportunità della legge che andrebbe ad incidere nel campo riservato all'esclusivo apprezzamento del legislatore, il quale, del resto, ne assume ovviamente piena e intera responsabilità politica”. Non sussisteva dunque contrasto con l'art. 53 Cost., non essendo ravvisabile nel caso di specie “quell'aspetto di assoluta arbitrarietà ed irrazionalità dell'imposizione la quale sola autorizzerebbe il sindacato della Corte al riguardo” <sup>(99)</sup>.

La successiva giurisprudenza costituzionale ha pienamente confermato i suddetti principi: l'unico limite massimo il cui superamento è sindacabile in sede di giudizio di legittimità delle leggi consiste nella *assoluta arbitrarietà e irragionevolezza dell'imposizione* <sup>(100)</sup>. Per la Corte, dunque, “la misura del prelievo è frutto di una valutazione discrezionale del legislatore che sfugge a censure d'incostituzionalità a meno che non sconfini nell'arbitrio e nella irragionevolezza” <sup>(101)</sup>.

Ma allora, in quali casi una legge può davvero – in concreto – essere giudicata incostituzionale per superamento del limite massimo? Quando la misura dell'imposizione può essere ritenuta *assolutamente*

---

<sup>99</sup> Corte cost., 24 luglio 1972, n. 144, in *Giur. cost.*, 1972, 1483. Sulla stessa questione, e per analoga soluzione della Corte, si veda anche Corte cost., 10 luglio 1975, n. 201, in *Giur. cost.*, 1975, 1563-1572.

<sup>100</sup> In tal senso si vedano in particolare, con specifico riferimento al rapporto tra misura dell'imposizione e discrezionalità legislativa, le sentenze 20 aprile 1977, n. 62, in *Giur. cost.*, 1977, 620, e 15 luglio 1992, n. 336, in *Giur. cost.*, 1992, 2728.

<sup>101</sup> Così conclude E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 45. Analoghe le considerazioni dell'Autore in *I limiti costituzionali della tassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 1042. Così anche L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 291, e T. LANDI, *Interesse fiscale e finanza innovativa*, cit., 735.

*arbitraria e irragionevole?*

E' evidente che l'impostazione data dalla Corte al rapporto tra discrezionalità legislativa e limiti all'imposizione restringe in modo assai significativo il sindacato di costituzionalità, a questo titolo, sull'operato del legislatore tributario. Non stupisce, dunque, la sostanziale carenza di pronunce che abbiano dichiarato l'incostituzionalità di leggi in base al superamento del limite massimo "implicito" nella capacità contributiva.

Vi sono, tuttavia, alcuni esempi – due, in particolare – che possono essere menzionati, e che consentono di cogliere appieno lo stile argomentativo della Corte e la *ratio decidendi* da essa fatta propria: le sentenze additive 29 dicembre 1972, n. 200, e 17 aprile 1985, n. 104.

Con la sentenza n. 200/1972, la Corte ha dichiarato incostituzionali gli artt. 12 e 14 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269. La questione era relativa a quelle norme, contenute nella legge del registro, che imponevano il pagamento del tributo per la registrazione delle sentenze traslative di diritti, pronunciate nei vari gradi di giudizio, ed allo stesso tempo vietavano la restituzione di quanto corrisposto, in caso di decisioni poi modificate o annullate nei successivi gradi del processo. Se ne era lamentata l'incostituzionalità per la manifesta ingiustizia e incongruenza logica che tali norme provocavano in ordine ai rapporti tra Stato e contribuente: "infatti, nell'ipotesi di riforma di una sentenza traslativa, il tributo viene, in taluni casi (...), ad essere corrisposto due volte: prima all'atto della registrazione della sentenza di primo grado, perché si considera definitivo il trasferimento, ed una seconda volta per la registrazione della sentenza di appello, che, riformando la prima, abbia diversamente statuito in merito al trasferimento stesso. E la imposta potrebbe perfino essere corrisposta una terza volta, qualora sia

pronunciata una difforme sentenza in sede di rinvio dalla Cassazione”<sup>(102)</sup>.

La Corte, rilevato che “le norme impugnate non consentono che la somma versata sia restituita (...) nel caso in cui dalla sentenza passata in cosa giudicata risulti che il trasferimento non esiste (...) e quindi sia venuto a mancare (...) l'oggetto dell'imposizione tributaria”, osservò che non era possibile ragionare semplicemente “di inconvenienti o disarmonie nella disciplina di un determinato tributo, che possono essere valutate in sede di politica legislativa”. Si trattava, invece, di una vera e propria “violazione dei principi della capacità contributiva, che condiziona la misura massima del tributo nel senso che questo non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità dimostrata dall'atto o dal fatto economico. Ed evidentemente il pagamento di un tributo indebito, che talvolta può superare, attraverso la ripetuta esazione, il valore del bene oggetto del trasferimento e la impossibilità di rimborso di quanto indebitamente pagato, concretano una violazione del principio costituzionale, anche in riferimento all'articolo 3 Cost. in quanto la discrezionalità legislativa trova sempre un limite nella ragionevolezza delle statuizioni volte a giustificare la disparità di trattamento fra cittadini”<sup>(103)</sup>.

Con la sentenza 104/1985, la Corte ha invece dichiarato incostituzionale il combinato disposto degli artt. 12, lett. d) e 13 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 (istituzione e disciplina dell'IRPEF). La questione riguardava le norme che prevedevano la soggezione a tassazione separata degli “*emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti percepiti dai prestatori di lavoro dipendente*”, anche quando tali redditi, cumulati con gli altri percepiti dal contribuente nei singoli anni cui si

---

<sup>102</sup> Corte cost., 29 dicembre 1972, n. 200, in *Giur. cost.*, 1972, 2230.

<sup>103</sup> Corte cost., 29 dicembre 1972, n. 200, cit., 2232.



riferivano, non superavano il minimo imponibile. Se ne lamentava, di conseguenza, la violazione dei “principi di uguaglianza e di proporzionalità tra l'imposizione tributaria e la capacità contributiva”, in virtù delle “arbitrarie discriminazioni” che si sarebbero venute a creare “tra obbligati fiscali che si trovano nelle stesse condizioni” <sup>(104)</sup>.

La Consulta considerò che la mancata esclusione da imposta, nel caso in cui i redditi cumulati non superassero il minimo imponibile, “genera effettivamente una discriminazione priva di giustificazione tra chi percepisce gli stessi emolumenti a titolo di pensione, a seconda che essi vengano corrisposti subito o negli anni successivi sotto forma di arretrati, e viola altresì il principio della corrispondenza tra capacità contributiva ed onere fiscale”. Anche in questo caso, quindi, “la censura sollevata non attiene soltanto a inconvenienti o disarmonie nella disciplina di un determinato tributo che possano essere valutate in sede di politica legislativa, ma riguarda invece una ipotesi di palese violazione dei principi della capacità contributiva”. Capacità che “condiziona la misura massima del tributo” ed allo stesso tempo obbliga il legislatore ad esercitare ragionevolmente la propria discrezionalità legislativa, in tutte le ipotesi di disparità di trattamento <sup>(105)</sup>.

Da entrambe le vicende possono trarsi indicazioni di un certo rilievo: la Corte ritiene superata la misura massima del tributo, espressa nel principio di capacità contributiva, quando il prelievo fiscale: viene sostanzialmente duplicato o manca totalmente del suo presupposto (sentenza 200/1972 <sup>(106)</sup>); è sproporzionato in eccesso rispetto ad altre

---

<sup>104</sup> Corte cost., 17 aprile 1985, n. 104, in *Giur. cost.*, 1985, 660.

<sup>105</sup> Corte cost., 17 aprile 1985, n. 104, cit., 660-661.

<sup>106</sup> La duplicazione consisteva nel fatto che, nello stesso processo, per ogni diversa sentenza traslativa di diritti si sarebbe dovuta pagare l'imposta di registro: la carenza del presupposto era invece evidenziata dall'impossibilità di ottenere la restituzione dell'imposta indebitamente versata, in caso di riforma della sentenza

categorie di contribuenti in situazione analoga (sentenza 104/1985 <sup>(107)</sup>).

Un'osservazione diviene a questo punto inevitabile: la misura dell'imposizione non è considerata dalla Corte illegittima in quanto tale, ma in quanto si traduce in un prelievo che precinde dalla – o che va oltre la – capacità contributiva, o che tratta in modo irragionevolmente differenziato situazioni simili. Secondo questa giurisprudenza della Consulta, quindi, il prelievo tributario è incostituzionale non perché supera un limite costituzionale massimo, ma – in realtà – perché viola *tout court* i principi di capacità contributiva e di uguaglianza: in realtà, la Corte sarebbe potuta giungere alle dichiarazioni d'incostituzionalità *de quibus* anche senza fare alcun accenno alla misura del prelievo, semplicemente argomentando in ordine alla carenza del presupposto, ed alla mancanza di giustificazione della diversità di trattamento.

Il giudizio sull'assoluta arbitrarietà e irragionevolezza della *misura* dell'imposizione sembra dunque risolversi in un giudizio non dissimile, nella sostanza, da quello che la Corte svolge quando utilizza come parametri gli artt. 3 e 53 Cost., indipendentemente dalla sussistenza di contestazioni circa il *quantum* del prelievo. Il problema della misura massima dell'imposizione viene affrontato dalla Corte costituzionale, a ben vedere, con le stesse categorie concettuali con cui viene trattata ogni questione nella quale si discuta del limite sostanziale alla legislazione tributaria costituito dal principio di capacità contributiva <sup>(108)</sup>.

---

traslativa.

<sup>107</sup> Si deve notare, peraltro, che la sentenza 104/1985 costituisce un'ulteriore conferma della tutela in linea di principio accordata, dalla Corte costituzionale, al minimo vitale. L'eccesso di pressione fiscale nel caso di specie dipendente dal differenziato – e irragionevole – regime di tassazione dei redditi si traduceva, infatti, in una minore protezione del minimo vitale accordata ad alcuni contribuenti rispetto ad altri, in situazioni analoghe.

<sup>108</sup> Il rispetto della discrezionalità legislativa, salvo il controllo sull'assoluta arbitrarietà e irragionevolezza dell'imposizione, sono una costante della

Non deve dunque stupire che, quando la Corte è stata chiamata a pronunciarsi propriamente sulla misura dell'imposizione, senza che fossero ravvisabili erronee individuazioni del presupposto, o ingiustificate differenziazioni, il sindacato di costituzionalità si sia sempre arrestato dinanzi alla discrezionalità legislativa. Chiarissimo, in tal senso, il rigetto delle questioni di legittimità relative al – lamentato –

---

giurisprudenza della Corte in materia tributaria. Molto numerose sono, infatti, le questioni di legittimità relative al corretto esercizio della discrezionalità legislativa, sollevate con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost. Per una esemplificazione della giurisprudenza della Corte in tale ambito, con esito negativo del giudizio (discrezionalità esercitata dal legislatore correttamente) si vedano, tra le altre, le pronunce: 9 aprile 1963, n. 45, in *Giur. cost.*, 1963, 170-177; 31 marzo 1965, n. 16, in *Giur. cost.*, 1965, 169-175; 26 giugno 1965, n. 50, in *Giur. cost.*, 1965, 681-689; 2 luglio 1966, n. 81, in *Giur. cost.*, 1966, 1051-1063; 3 luglio 1967, n. 77, in *Giur. cost.*, 1967, 963-984; 16 luglio 1968, n. 99, in *Giur. cost.*, 1968, 1579-1587; 26 giugno 1970, n. 113, in *Giur. cost.*, 1970, 1217-1221; 28 dicembre 1970, n. 201, in *Giur. cost.*, 1970, 2241-2246; 26 maggio 1971, n. 107, in *Giur. cost.*, 1971, 1119-1124; 19 aprile 1972, n. 62, in *Giur. cost.*, 1972, 275-282; 8 novembre 1979, n. 126, *Giur. cost.*, 1979, 1011-1032; 25 giugno 1980, n. 96, in *Giur. cost.*, 1980, 746-757; 23 luglio 1980, n. 119, in *Giur. cost.*, 1980, 1038-1045; 1 aprile 1982, n. 63, in *Giur. cost.*, 1982, 622-633; 17 novembre 1982, n. 186, in *Giur. cost.*, 1982, 2027-2034; 25 luglio 1984, n. 226, in *Giur. cost.*, 1984, 1599-1610; 23 maggio 1985, n. 159, in *Giur. cost.*, 1985, 1136-1160; 23 luglio 1987, n. 283, in *Giur. cost.*, 1987, 2209-2224; 2 febbraio 1988, n. 130, in *Giur. cost.*, 1988, 448-451; 6 dicembre 1989, n. 528, in *Giur. cost.*, 1989, 2409-2411; 11 dicembre 1989, n. 537, in *Giur. cost.*, 1989, 2472-2476; 19 marzo 1993, n. 102, in *Giur. cost.*, 1993, 833-840; 5 febbraio 1996, n. 21, in *Giur. cost.*, 1996, 180-190; 24 luglio 2000, n. 341, in *Giur. cost.*, 2000, 2499-2504; 26 luglio 2000, n. 362, in *Giur. cost.*, 2000, 2609-2624; 21 maggio 2001, n. 155, in *Giur. cost.*, 2001, 1220-1229; 21 maggio 2001, n. 156, in *Giur. cost.*, 2001, 1229-1259; 23 luglio 2001, n. 286, in *Giur. cost.*, 2001, 2368-2378; 10 aprile 2002, n. 103, in *Giur. cost.*, 2002, 853-863; 18 ottobre 2002, n. 426, in *Giur. cost.*, 2002, 3220-3225; 10 aprile 2003, n. 124, in *Giur. cost.*, 2003, 950-954.

La Corte ha invece concluso per lo scorretto esercizio della discrezionalità legislativa, ad esempio con le decisioni: 13 dicembre 1963, n. 155, in *Giur. cost.*, 1963, 1546-1567; 12 luglio 1965, n. 69, in *Giur. cost.*, 1965, 855-863; 12 luglio 1967, n. 103, in *Giur. cost.*, 1967, 1149-1156; 6 luglio 1972, n. 120, in *Giur. cost.*, 1972, 1289-1296; 14 luglio 1976, n. 167, in *Giur. cost.*, 1976, 1053-1058; 15 luglio 1976, n. 179, in *Giur.*

eccessivo sconto imposto sul prezzo dei medicinali: esclusa la sussistenza di assoluta arbitrarietà e irragionevolezza nell'individuazione della “prestazione imposta”, la Corte ha avuto buon gioco nel lasciare affidata alle scelte politiche – e quindi insindacabili – del legislatore la determinazione della misura dell'imposizione.

9. (Segue) *Impossibilità di reperire limiti costituzionali al prelievo negli artt. 41, 42 e 47 Cost. Capacità contributiva come principio autonomo e distinto rispetto alla tutela dei diritti economici?*

A diverse conclusioni non si giunge se si considera la giurisprudenza elaborata dalla Corte costituzionale in ordine al rapporto tra capacità contributiva e tutela costituzionale dei diritti economici. La Corte ha, infatti, costantemente ribadito che l'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost. deve essere tenuto distinto da quello degli artt. 41 e 42 Cost. Inoltre, determinati vincoli al potere legislativo non potrebbero essere dedotti dall'47 Cost., che pure “*incoraggia e tutela il risparmio*”.

Consolidata è, in particolare, la posizione della Consulta circa le eventuali conseguenze del fenomeno impositivo sul diritto di proprietà, nonostante i – ripetuti – tentativi di assimilare alcuni possibili effetti distorti del prelievo fiscale all'espropriazione <sup>(109)</sup>. Già con una delle sue

---

*cost.*, 1976, 1095-1121; 22 aprile 1980, n. 54, in *Giur. cost.*, 1980, 375-384; 11 marzo 1991, n. 103, in *Giur. cost.*, 1991, 1118-1124.

Il numero di sentenze di rigetto, a fronte del numero di quelle di accoglimento, e la loro distribuzione cronologica, sono indici piuttosto plausibili di due indirizzi giurisprudenziali tra loro connessi: il significativo spazio concesso alla discrezionalità del legislatore tributario, e la tendenza più recente della Corte a sminuire la portata garantistica del principio di capacità contributiva.

<sup>109</sup> Tentativi i quali, inevitabilmente, non possono che essere considerati l'eco, giunto in sede di giudizio di legittimità costituzionale, delle riflessioni dottrinali sulla

prime pronunce (9 marzo 1959, n. 9), la Corte precisò, a fronte della lamentata incostituzionalità dell'imposizione retroattiva anche per violazione dell'art. 42 Cost., che “non si vede come una legge tributaria retroattiva contrasti coi principi costituzionali enunciati nell'art. 42 Cost. ed in particolare col principio che limita l'espropriazione della proprietà privata. Una legge tributaria, anche retroattiva, non dà luogo ad un'espropriazione di proprietà privata, ma solo ad un'obbligazione pecuniaria verso lo Stato o altro ente pubblico” <sup>(110)</sup>.

Si tratta di una prospettiva costantemente ribadita, senza apparenti ripensamenti, anche in numerosi giudizi di legittimità costituzionale aventi ad oggetto più specificamente il fenomeno espropriativo: in tale ambito, non è di alcuna utilità richiamare “i precetti contenuti negli artt. 23 e 53 della Costituzione, trattandosi (...) di istituti giuridici ricollegati a presupposti diversi e diversamente disciplinati dalla Costituzione e dalle leggi ordinarie. Essi, infatti, pongono in essere obbligazioni di carattere personale, che non possono equipararsi ai trasferimenti coattivi, regolati esclusivamente dagli artt. 42 e 43 della Costituzione” <sup>(111)</sup>. Ad analoghe conclusioni la Corte è giunta pure quando si è sostenuto che un'indennità di espropriazione inferiore al valore venale del bene espropriato costituirebbe, in realtà, un modo di contribuire alle spese relazione tra principio di capacità contributiva e tutela costituzionale del diritto di proprietà.

<sup>110</sup> Corte cost., 9 marzo 1959, n. 9, in *Giur. cost.*, 1959, 270. Punto di vista confermato, sempre con riferimento all'imposizione retroattiva, nella sentenza 16 giugno 1964, n. 45, in *Giur. cost.*, 1964, 581: non vi è necessariamente contrasto “tra una legge che ponga norme tributarie con efficacia retroattiva e le norme costituzionali che regolano la libera iniziativa economica, il regime della proprietà privata e la riserva originaria o la espropriazione di talune imprese o gruppi di imprese”.

<sup>111</sup> Così Corte cost., 9 aprile 1965, n. 22, in *Giur. cost.*, 1965, 227. In precedenza, nello stesso senso, si veda anche la sentenza 18 febbraio 1960, n. 5, in *Giur. cost.*, 1960, 71-72.

pubbliche per la differenza tra valore di mercato dell'immobile ed indennizzo: ribadito ancora una volta che “la materia espropriativa è estranea all'area di operatività dell'art. 53 Cost.”, ne consegue che non è possibile attribuire a tale differenza “la natura tributaria così da richiedere una seconda verifica della legittimità della quantificazione dell'indennizzo sotto il diverso ed ulteriore profilo della capacità contributiva del soggetto espropriato” <sup>(112)</sup>.

La prospettiva in cui si muove la Consulta è chiara. Poiché espropriazione ed imposizione fiscale sono fenomeni diversi e distinti, da un lato non ha senso invocare l'art. 53 Cost. quando si discute della legittimità costituzionale dell'indennizzo <sup>(113)</sup>, dall'altro è inconferente il richiamo all'art. 42 Cost. quando si dubita della legittimità di un tributo <sup>(114)</sup>.

---

<sup>112</sup> Così la nota sentenza 16 giugno 1993, n. 283, in *Giur. cost.*, 1993, 1997-1998, relativa alla questione di legittimità costituzionale della misura dell'indennità di espropriazione dei terreni edificabili, definita dall'art. 5-bis della l. 8 agosto 1992, n. 359.

<sup>113</sup> In questo senso, ad esempio, anche la sentenza 30 aprile 1999, n. 148, in *Giur. cost.*, 1999, 1188.

<sup>114</sup> Particolarmente significativa, al riguardo, la pronuncia 22 aprile 1997, n. 111, in *Giur. cost.*, 1997, 1044-1065, relativa alla costituzionalità dell'ICI. Si era lamentata “la violazione degli artt. 42 e 53 della Costituzione per l'effetto espropriativo e lesivo della capacità contributiva, derivante dalla elevata entità dell'aliquota dell'ICI, assommata all'indeducibilità del tributo dall'imponibile dell'imposta personale sul reddito, nonché all'esistenza di ulteriori imposizioni fiscali che (...) colpirebbero pesantemente il reddito ed il patrimonio immobiliare”. La Consulta ribadì diffusamente, anche in questa occasione, che “dalla legge tributaria nasce soltanto una obbligazione pecuniaria verso lo Stato ovvero gli altri enti pubblici (...). Che il prelievo tributario si realizzi dunque attraverso la mera costituzione di un vincolo obbligatorio, alla cui osservanza il soggetto passivo è tenuto con tutto il suo patrimonio, e non soltanto con il bene colpito, è del resto confermato dal fatto che sarebbe certamente riduttivo identificare la capacità contributiva, che è alla base di tale vincolo, con la proprietà di uno specifico bene patrimoniale ovvero con quella di un reddito, esprimendo, invece, essa l'idoneità

Un'utile sintesi della posizione della Corte in merito è rinvenibile, più di recente, anche nell'ordinanza – di manifesta infondatezza <sup>(115)</sup> – 25 luglio 2002, n. 395, relativa alla questione di legittimità dell'art. 11 l. 30 dicembre 1991, n. 413, che ha incluso le indennità di esproprio delle aree edificabili tra i “redditi diversi” di cui all'art. 81 del TUIR, sottoponendole quindi ad imposta pari al 20% dell'indennizzo medesimo <sup>(116)</sup>. Questione di particolare interesse, trattandosi di tributo che, operando direttamente sulla misura dell'indennizzo corrisposto all'espropriato (e quindi riducendone sensibilmente la tutela <sup>(117)</sup>), poteva offrire alla Corte l'occasione per evidenziare la sussistenza – per lo meno con riferimento al caso di specie – di un collegamento sostanziale tra imposizione fiscale ed espropriazione. Ebbene, anche in

---

generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche, in relazione alla molteplicità degli obiettivi di politica fiscale che il legislatore può perseguire, con l'imposizione tributaria, e che, talora, vanno anche al di là della mera esigenza dell'acquisizione di entrate al bilancio dello Stato” (*ibidem*, 1059). Quindi, solo l'art. 53 Cost. rappresenta “la corretta prospettiva nella quale va ricondotto il giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione. (...) Così stabiliti i limiti del controllo che compete al giudice delle leggi, questa Corte ritiene che le doglianze del giudice rimettente circa l'elevatezza in sé dell'aliquota ICI (...) non siano sorrette da elementi che possano portare a considerarla, nel rapporto che è dato ragionevolmente stabilire fra l'aliquota stessa e il valore del bene in sé, frutto di un arbitrio lesivo della capacità contributiva, ai sensi dell'art. 53 della Costituzione. Ciò escluso, non v'è, di conseguenza, nessuna ricaduta nemmeno sull'art. 42 della Costituzione” (*ibidem*, 1060). In senso sostanzialmente analogo, pur nella brevità della motivazione, l'ordinanza 28 dicembre 1998, n. 449, in *Giur. cost.*, 1998, 3734-3738.

<sup>115</sup> E la tipologia della decisione è di assoluto significato.

<sup>116</sup> Imposta trattenuta dall'ente espropriante al momento del pagamento dell'indennizzo all'espropriato, in qualità di sostituto d'imposta.

<sup>117</sup> Per effetto dell'imposta, infatti, l'indennità si riduceva da poco più del 30% del valore venale del bene a poco più del 25%, con tutti i dubbi – più che legittimi, pare – che ne derivavano in ordine alla “serietà” dell'indennizzo.

questo caso la Corte concluse che “riguardo alla prospettata violazione dell'art. 42 (con riferimento all'art. 53) Cost., per il preteso effetto doppiamente espropriativo della tassazione dell'indennizzo”, “il parametro costituzionale non è correttamente richiamato, poiché occorre distinguere gli aspetti fiscali da quelli sostanziali-indennitari, con rigorosa delimitazione dei rispettivi ambiti di riferimento, nel senso che la questione circa la congruità dell'indennizzo è estranea all'area di operatività dell'art. 53 Cost. (...) e, all'inverso, quando sia censurata una misura fiscale alla stregua di provvedimento ablatorio, la denuncia di incostituzionalità è disattesa ove sia rinvenibile una giustificazione economica alla specifica imposizione, indipendentemente dall'incidenza sul patrimonio del soggetto passivo, purché sussista il collegamento oggettivo del tributo ad un concreto presupposto impositivo” <sup>(118)</sup>.

Quanto al rapporto tra principio di capacità contributiva e diritto di libera iniziativa economica, la giurisprudenza della Corte – non particolarmente ampia – offre indicazioni non del tutto omogenee, ma sostanzialmente riconducibili ad un'unica *ratio*: l'art. 41 Cost. non è idoneo ad operare come limite alla discrezionalità del legislatore tributario.

Elementi utili in tal senso possono trarsi già da una risalente pronuncia, relativa alla nominatività obbligatoria dei titoli azionari, imposta dagli artt. 1 e 2 del r.d.l. 25 ottobre 1941, n. 1148. Di fronte all'eccezionale violazione dell'art. 41 Cost., la Corte rilevò che “i limiti che la Costituzione consente di porre con legge ordinaria alla libera

---

<sup>118</sup> Corte cost., 25 luglio 2002, n. 395, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 716. Per un più ampio commento, sia consentito il rinvio a G. BERGONZINI, *Indennità di espropriazione, diritto di proprietà e dovere inderogabile di solidarietà*, *ibidem*, 718-758. Conferma la netta propensione della Corte a distinguere sempre e comunque gli ambiti operativi degli artt. 42 e 53 Cost. A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, *cit.*, 983-985.



iniziativa economica (...) in funzione del raggiungimento di fini sociali, sono tali da giustificare ampiamente le disposizioni impugnate del decreto legge del 1941. Preminente è, tra questi fini sociali, assicurare l'adempimento dell'obbligo tributario e la progressività delle imposte, principi consacrati dall'art. 53 della Costituzione, alla cui attuazione non è dubbio che la nominatività dei titoli azionari possa essere diretta. Ma per legittimare talune delle disposizioni impugnate non occorre nemmeno fare ricorso alla potestà che la Costituzione conferisce al legislatore ordinario di apportare limiti alla iniziativa economica privata (...), dato che esse regolano i modi di essere e le condizioni del legittimo esercizio” del diritto di cui all'art. 41 Cost., che non “può essere considerato affatto privo di limitazioni e di regole. Questo è da dire in specie della nominatività dei titoli azionari che, anziché costituire una violazione della libera iniziativa privata, rappresenta il regolamento di un particolare titolo di credito” <sup>(119)</sup>.

Questa sentenza, che sembrerebbe ammettere una tendenziale omogeneità degli artt. 41 e 53 Cost. (il dovere di contribuzione opera come limite alla libertà di iniziativa economica), è stata seguita da ulteriori decisioni che hanno, invece, nettamente separato i rispettivi ambiti di applicazione. Chiarissima, al riguardo, la giurisprudenza costituzionale relativa allo sconto imposto sui prezzi di vendita dei medicinali. Oltre alla violazione del principio di capacità contributiva, si era contestato anche il mancato rispetto dell'art. 41 Cost.: l'imposizione “dall'alto” di tale sconto, riducendo i margini di utile delle relative imprese sul prezzo di vendita dei medicinali, avrebbe infatti potuto incidere pesantemente sul mercato farmaceutico. La Corte non esitò a rilevare che “anche sotto questo profilo resta valida la riconosciuta

---

<sup>119</sup> Corte cost., 12 dicembre 1957, n. 129, in *Giur. cost.*, 1957, 1242-1243.

discrezionalità del legislatore fiscale, mentre la pretesa violazione anche dell'art. 41 Cost. per effetto di tale orientamento di politica finanziaria è dedotto fuori luogo, versandosi in materia tributaria e dovendosi, quindi, escludere al riguardo la applicabilità dell'invocata norma costituzionale, che concerne, invece, la libertà di iniziativa economica privata”<sup>(120)</sup>. L'imposizione fiscale deve, in altri termini, essere considerata un *aliud* rispetto al diritto (libertà) di esercitare un'attività economica: ed il corretto esercizio della potestà tributaria va ricondotto esclusivamente al principio di capacità contributiva, all'interno del quale si esaurisce il controllo di costituzionalità<sup>(121)</sup>.

In ordine al possibile rapporto tra dovere di contribuzione ed iniziativa economica privata, si ricorda – solitamente – anche la giurisprudenza della Corte relativa ai monopoli fiscali: in particolare, la sentenza 3 giugno 1970, n. 78<sup>(122)</sup>, con cui è stata dichiarata incostituzionale la disciplina del monopolio della produzione di fiammiferi, “pur funzionale anche all'applicazione della relativa imposta di fabbricazione, perchè non indispensabile all'attuazione del tributo”<sup>(123)</sup>; e la sentenza 3 agosto 1976, n. 209<sup>(124)</sup>, con cui invece la Corte ha sancito la legittimità del monopolio dei tabacchi, “sulla base di un insieme di argomenti (...) in sostanza ispirati dalla necessità di 'salvare' l'istituto fiscale la cui disciplina risultava, all'epoca, in buona

---

<sup>120</sup> Così Corte cost., 10 luglio 1975, n. 201, in *Giur. cost.*, 1975, 1571. In precedenza, la stessa questione era stata risolta nel medesimo modo anche nella pronuncia 24 luglio 1972, n. 144, cit., 1486.

<sup>121</sup> Ad analoghe conclusioni, quanto ai rapporti tra gli artt. 53 e 41 Cost., la Corte era giunta anche ragionando della retroattività delle norme tributarie, con la sentenza 16 giugno 1964, n. 45, cit., 581.

<sup>122</sup> In *Giur. cost.*, 1970, 1037-1053.

<sup>123</sup> A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 978.

<sup>124</sup> In *Giur. cost.*, 1976, 1308-1315.

parte, temporanea”<sup>(125)</sup>.

Si è osservato come questa varia giurisprudenza in materia di rapporti tra gli artt. 41 e 53 Cost. abbia alla sua base la distinzione di fondo tra “gli istituti volti all'imposizione di prestazioni patrimoniali ed all'attuazione del concorso alle pubbliche spese, che vanno ricondotti all'art. 53 Cost. ed assoggettati ai criteri di legittimità dallo stesso desumibili, e gli interventi autoritativi ispirati ad esigenze di riequilibrio nei rapporti fra categorie di operatori economici, o, comunque, di regolamento e controllo del mercato, che invece configurano 'limiti' all'iniziativa economica, rientranti nella previsione dell'art. 41 Cost. e sindacabili in base ai criteri dal medesimo desumibili”<sup>(126)</sup>.

Dovere di contribuzione e diritto di libera iniziativa economica dovrebbero dunque, di regola, essere considerati autonomi e distinti. Tale regola subirebbe, tuttavia, delle eccezioni: rientrerebbe, infatti, “nell'area del diritto tributario ogni assetto disciplinare che, pur non caratterizzando il singolo tributo e non concorrendo alla determinazione dei criteri di riparto dei carichi pubblici, è strumentale alla attuazione di istituti fiscali”. Pertanto, “qualora si incida l'iniziativa economica, la norma solo strumentalmente collegata all'istituto fiscale

---

<sup>125</sup> A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, 978.

<sup>126</sup> A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, 978. Il problema del rapporto tra gli artt. 41 e 53 Cost. era stato già affrontato dallo stesso Autore, con analoghe conclusioni, anche in *Concorso alle spese pubbliche e limiti all'iniziativa economica privata*, in AA. VV., *La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, atti del convegno tenutosi a Milano il 6-7 maggio 1988, Milano, 1990, 377-391. Aderisce all'interpretazione di Fedele, quanto ai rapporti tra gli artt. 41 e 53 Cost., P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 118: appare “consolidata l'idea che il tributo non possa configurarsi come un limite all'iniziativa economica, in quanto istituto rivolto al fine peculiare e specifico di produrre la riscossione delle entrate vitali per la collettività e non certo ad introdurre interventi regolatori del mercato”.

deve essere innanzi tutto raffrontata ai parametri” ricavabili dagli artt. 41 e 43 Cost. In queste ipotesi, il collegamento con la funzione fiscale verrebbe ad assumere rilievo come “manifestazione del 'fine sociale' cui il 'limite' all'iniziativa economica è ispirato”<sup>(127)</sup>.

Diversa, ma sostanzialmente simile quanto a conseguenze, è invece la giurisprudenza costituzionale relativa alla relazione tra principio di capacità contributiva e diritto al risparmio. Due, in particolare, gli esempi utili per capire l'orientamento – consolidato – della Consulta. Con la sentenza 27 luglio 1982, n. 143, la Corte rigettò la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10, primo comma, lett. c), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, che prevedeva la possibilità di dedurre dal reddito solamente alcuni interessi passivi, ed entro un certo limite quantitativo <sup>(128)</sup>. Di fronte alla lamentata violazione dell'art. 47 Cost., in

---

<sup>127</sup> Così A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, 978-979. Ciò consentirebbe, secondo l'Autore, di spiegare le diverse decisioni della Corte in tale ambito: la nominatività obbligatoria dei titoli azionari è stata considerata legittima in quanto espressione tipica di “finalità sociale” cui deve tendere l'iniziativa economica privata; il monopolio sulla produzione di fiammiferi ed accenditori è stato dichiarato incostituzionale perché “l'iniziativa economica risultava totalmente incisa, piuttosto che limitata, i 'fini fiscali' (pur considerati alla stregua di 'fini sociali') potevano essere anche altrimenti soddisfatti”; quanto allo sconto imposto sul prezzo di acquisto dei medicinali, in tal caso la Corte valuta la costituzionalità alla stregua degli artt. 23 e 53 Cost. perché considera “l'intervento autoritativo come orientato esclusivamente alla funzione fiscale”; quanto, infine, alla legittimità del monopolio fiscale sui tabacchi, risulterebbe assai difficile distinguere la disciplina che incide sul piano della libertà economica “dall'ulteriore intervento autoritativo che, determinando unilateralmente i prezzi, concorre (...) alla definizione dell'*an* e del *quantum* del tributo. Non resta dunque che considerare unitariamente l'intero istituto, che viene così integralmente attratto al 'regime' costituzionale del concorso alle spese pubbliche”, senza che venga in rilievo alcun altro parametro costituzionale (*ibidem*, 979-980).

<sup>128</sup> L'art. 10 d.p.r. 597/1973, come modificato dall'art. 5 della l. 13 aprile 1977, n. 114, consentiva la deduzione solo degli interessi passivi pagati “in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili”, e per un importo “non superiore a tre

quanto la norma impugnata avrebbe ostacolato la formazione del risparmio da impiegare nell'acquisto di immobili, la Corte osservò che detto “precetto costituzionale contiene soltanto un principio politico a cui dovrà ispirarsi la futura normativa, ma non può certo impedire al legislatore ordinario di emanare in materia finanziaria tutte le norme giuridiche dirette a disciplinare nella maniera più opportuna ed efficace il gettito delle entrate e da predisporre le misure necessarie ad evitare frodi fiscali. L'unico limite all'intervento del legislatore ordinario non può essere che quello della vera e propria contraddizione o compromissione dell'anzidetto principio politico, sancito dalla norma costituzionale”<sup>(129)</sup>.

Del tutto analoga la decisione 4 maggio 1995, n. 143, con cui la Corte ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità di un'imposta straordinaria sui depositi bancari e postali istituita per l'anno 1992<sup>(130)</sup>. Si era lamentata la violazione dell'art. 47 Cost., poiché tale tributo “non tutelerebbe né incoraggerebbe il risparmio, generando sfiducia nei risparmiatori e sottraendo ricchezza al sistema economico”, e finendo per pregiudicare i piccoli risparmiatori. Anche in questo caso, la Corte ribadì che l'art. 47 Cost. veniva richiamato fuori luogo, trattandosi di mero principio programmatico, solamente fonte di “ispirazione” per il legislatore tributario, ma inidoneo a costituire un limite alla sua discrezionalità<sup>(131)</sup>.

---

milioni di lire”.

<sup>129</sup> Così Corte cost., 27 luglio 1982, n. 143, in *Giur. cost.*, 1982, 1268.

<sup>130</sup> Imposta pari al 6 per mille, istituita dal comma 6 della legge di conversione 8 agosto 1992, n. 359.

<sup>131</sup> Corte cost., 4 maggio 1995, n. 143, in *Giur. cost.*, 1995, 1223, 1226. Analoghe, quanto al rapporto tra principio di capacità contributiva ed art. 47 Cost., anche le successive sentenze 24 ottobre 1995, n. 453, in *Giur. cost.*, 1995, 3551-3553, 15 marzo 1996, n. 73, in *Giur. cost.*, 1996, 692-697, 26 luglio 1996, n. 322, in *Giur. cost.*, 1996, 2624-2627.

10. (Segue) *Rilievi critici. Omogeneità “sostanziale” dei principi costituzionali coinvolti e necessità di coordinamento (bilanciamento) dei valori ad essi sottostanti.*

Dalla lettura della giurisprudenza costituzionale sviluppatasi sulla possibile, invocata connessione tra principio di capacità contributiva e diritti economici, si traggono indicazioni assolutamente negative in ordine alla possibile configurazione di limiti massimi all'imposizione in qualche modo “estrinseci” alla capacità contributiva.

La linea argomentativa seguita dalla Corte è piuttosto chiara: il principio di capacità contributiva, e con esso il sistema tributario (e, più in generale, la potestà d'imposizione), operano tendenzialmente in ambiti diversi rispetto a quelli in cui “vive” la tutela dei diritti economici. In tutti i casi in cui viene in gioco l'interesse dello Stato alla pronta – e consistente – riscossione dei tributi, l'unico parametro in virtù del quale criticare le scelte del legislatore tributario è costituito dall'art. 53 Cost. Il sistema fiscale viene configurato come un *quid* assolutamente autonomo e distinto dai principi della “Costituzione economica” in tutti i casi in cui l'obiettivo primario che persegue il legislatore è connesso al reperimento di risorse: si potrebbe persino concludere che l'interesse fiscale ha a che fare talmente poco con i diritti economici che è “difficilmente configurabile, a livello concettuale, la possibilità stessa di (dirette) relazioni conflittuali dalle quali poi dedurre limiti quantitativi all'imposizione fiscale” <sup>(132)</sup>. Il che equivale a sostenere che, in via di principio, quando si discute della legittimità delle scelte del

---

<sup>132</sup> Così espressamente L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 264.

legislatore tributario, il problema della tutela dei diritti economici non dovrebbe nemmeno sorgere.

Si tratta di un tipo di argomentazione, e quindi di *modus decidendi*, che non convince pienamente.

Non v'è dubbio che, in molte delle fattispecie sottoposte al giudizio di legittimità, il richiamo ai principi costituzionali che proteggono i diritti economici possa apparire fuori luogo, pretestuoso ed eccessivo: tuttavia, l'atteggiamento della Corte denota molto spesso una “chiusura” in via di principio che sembra precludere un corretta e completa valutazione e ponderazione degli interessi (nonché valori) costituzionali in gioco: è proprio vero che il principio di capacità contributiva, l'interesse fiscale, la potestà tributaria nulla hanno a che spartire con i diritti economici? Davvero non è nemmeno configurabile alcun conflitto, in teoria ed in pratica?

A ben vedere, pare che la questione debba essere posta in termini diversi. Il problema non sta tanto nel distinguere nettamente gli ambiti di applicazione degli artt. 41, 42, e 53 Cost., quanto nel cogliere le loro relazioni – anche in concreto – e nel domandarsi *quale* bilanciamento debba essere perseguito tra i valori costituzionali coinvolti.

Quanto al rapporto tra artt. 42 e 53 Cost. e, più specificamente, tra espropriazione ed imposizione fiscale, la posizione assunta dalla Corte è perfettamente comprensibile e oramai generalmente condivisa: da un punto di vista tecnico-formale, il prelievo tributario consiste in un'obbligazione pecuniaria nei confronti dello Stato, e non può essere confuso con un provvedimento amministrativo ablativo di un diritto reale <sup>(133)</sup>. Il che non toglie, però, che alla base di entrambi gli istituti –

---

<sup>133</sup> Per tutti si vedano, al riguardo, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 255-256; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 286-287; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 45. Molto netto, in

pur concettualmente distinti – siano ravvisabili similitudini e punti di contatto sostanziali che dovrebbero consentire, quantomeno, una loro congiunta considerazione. Entrambi rappresentano, infatti, esempi tipici di sacrificio economico del singolo in nome dell'interesse della collettività<sup>(134)</sup>; cambia, certo, il *quomodo* ed il *quid* di tale sacrificio, ma non la ragione sostanziale: il cittadino viene privato coattivamente di qualcosa (bene mobile o immobile) per il vantaggio di tutti. In breve, espropriazione e prelievo tributario possono essere ritenute entrambe prestazioni patrimoniali imposte<sup>(135)</sup>.

---

tal senso, soprattutto A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 983-984, secondo cui “il richiamo alla garanzia costituzionale della proprietà come limite all'imposizione fiscale secondo la formula, piuttosto diffusa, per cui il tributo non può risolversi in espropriazione senza indennizzo non ha molto senso: in realtà il tributo è sempre ablazione senza indennizzo”.

In senso contrario, si diceva: F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, cit., 304; ID., *Note sulle norme tributarie costituzionali italiane*, cit., 410; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 463.

<sup>134</sup> Come osservava M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, 1181, negli ordinamenti liberaldemocratici gli interessi della collettività vengono spesso perseguiti a discapito dell'interesse del singolo: le forme più incisive sono quelle con cui “si impone al privato di pagare un tributo, di prestare un servizio obbligatorio, o gli si espropria un bene, o lo si priva del diritto d'impresa”.

<sup>135</sup> Per l'inclusione dell'esproprio tra le prestazioni patrimoniali imposte si veda, in particolare, il risalente scritto di R. LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni. Le prestazioni di cose*, Padova, 1935, 51, il quale già allora rilevava come non si possa dubitare che “l'espropriazione si estrinsechi di fatto in una forma di procacciamento dei mezzi necessari agli enti pubblici per l'esplicazione e l'adempimento delle funzioni ad essi affidate”. L'espropriazione e gli istituti affini rappresentano dunque, continua l'Autore, “una zona grigia del nostro diritto, in quanto con uguale fondamento razionale rientrano tanto nella teoria delle prestazioni obbligatorie alle pubbliche Amministrazioni quanto in quella del regime amministrativo della proprietà privata: il che direttamente discende, da un lato dalla complessità del rapporto, dall'altro dalla molteplicità dei punti di vista sotto cui può essere considerato” (*ibidem*, 63).



L'espropriazione, a ben vedere, sembra essere una prestazione imposta, espressione del dovere di contribuire alle spese pubbliche, anche quando l'indennizzo è pari al valore venale del bene espropriato: la perdita di un bene immobile, pur compensata dalla corresponsione in denaro del suo valore, rappresenta comunque un sacrificio economico per il bene della collettività, che acquisisce la disponibilità di un *quid*, utile all'interesse pubblico, in origine riservato ad un singolo <sup>(136)</sup>. E comunque, anche a prescindere da ciò, non dovrebbero esservi dubbi sul fatto che l'espropriazione denota una chiara natura contributiva quando l'indennità è inferiore al valore venale del bene espropriato. In tal caso, infatti, l'espropriato concorre alle spese pubbliche – evidentemente – per la differenza tra il valore di mercato del bene, che realizzerebbe in una libera contrattazione, e l'indennizzo che gli viene corrisposto <sup>(137)</sup>. D'altra parte la stessa Corte costituzionale, nel

---

<sup>136</sup> Essere proprietari di un bene immobile non equivale, infatti, a possedere una somma di denaro, pur di valore corrispondente: non solo perché oramai è sempre più chiaro che i valori immobiliari hanno maggior “sostanza” rispetto a quelli mobiliari, spesso instabili ed insicuri; ma anche perché non sempre un indennizzo, anche se equivalente al valore di mercato del bene, può essere sufficiente a ristorare completamente l'espropriato per la perdita subita. Si pensi all'espropriazione di un edificio acquistato con anni di sacrifici, cui magari è associato un valore ulteriore (affettivo od economico, quale l'avviamento di una certa attività commerciale, esercitata per lungo tempo in un dato luogo), che costringe a cercare un bene immobile altrove (magari non così facile da reperire, o non allo stesso prezzo), con tutte le spese ulteriori che ne conseguono.

<sup>137</sup> Espressamente in tal senso I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Giur. cost.*, 1987, 2328-2331, secondo il quale “il tributo, ancorché strumento tipico di imposizione, è uno, ma non certo l'unico, dei mezzi a disposizione del legislatore per realizzare prelievi coattivi di ricchezza a carico dei privati. (...) Non v'è dubbio, ad esempio, che quando nell'espropriazione per pubblica utilità l'indennizzo non copre l'intero depauperamento patrimoniale subito dall'espropriato, si viene a sottoporre quest'ultimo, oltre che all'onere dell'esproprio, ad un prelievo coattivo di ricchezza, a carattere sostanzialmente anche se non formalmente impositivo” (2328). Questo è il caso dell'esproprio di terreni

giustificare la ridotta misura dell'indennizzo in virtù della difficile congiuntura delle finanze pubbliche italiane, e della necessità di sacrificare l'interesse economico del singolo a quello della collettività, finiva inevitabilmente per attribuire all'indennità di espropriazione natura di concorso alle spese pubbliche <sup>(138)</sup>. Infine, riesce francamente difficile negare la simultanea applicabilità degli art. 42 e 53 Cost. quando

---

edificabili, con riferimento ai quali l'indennizzo per lungo tempo è rimasto ridotto a poco più di un terzo del valore del bene espropriato, ed a poco più di un quarto per effetto dell'imposta sull'indennizzo. A quanto appena osservato seguiva solitamente (anche nella giurisprudenza della Corte: così, ad esempio, nelle pronunce 16 giugno 1993, n. 283, cit., 1995, 29 dicembre 1995, n. 533, in *GT Riv. dir. Trib.*, 1996, 902, 12 aprile 2002, n. 109, in *Giur. cost.*, 2002, 901-902) l'obiezione – piuttosto scontata – secondo cui la ridotta misura dell'indennizzo sarebbe giustificata in virtù del fatto che l'aumento di valore dell'immobile non dipenderebbe da alcun merito del proprietario, ma dall'attività della P.A., che muta la destinazione urbanistica delle aree. La contro-obiezione più significativa era – ed è – la seguente: se l'obiettivo fosse quello di “punire” il fortunato (ma non meritevole) proprietario di un'area edificabile, allora sarebbe necessario, per evitare evidenti disparità di trattamento, sottoporre ad analoga “punizione” anche chi aliena un terreno edificabile in regime di libero mercato, sottoponendolo ad una tassazione pari a circa il 75% del reddito così conseguito. Ciò invece non viene fatto – per evitare ovvie e giustificate reazioni del mercato immobiliare – e si preferisce addossare al singolo proprietario di volta in volta espropriato un sacrificio eccessivo, in nome di una mal giustificata esigenza riequilibratrice.

In materia di indennità di espropriazione dei terreni edificabili, si deve comunque evidenziare, ora, il mutamento di giurisprudenza operato dalla Consulta: con la sentenza 22 ottobre 2007, n. 348 (in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)), la Corte ha – finalmente – dichiarato incostituzionale (per violazione, peraltro, dell'art. 117, primo comma, e non dell'art. 42 Cost.) la misura dell'indennizzo definita dall'art. 5-bis, commi 1 e 2, d.l. 11 luglio 1992, n. 333, e dall'art. 37, commi 1 e 2, del d.p.r. 8 giugno 2001, n. 327. Il legislatore è, infine, intervenuto sul d.p.r. n. 327/2001 con l'art. 2, comma 89, l. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge finanziaria per il 2008), stabilendo che *“l'indennità di espropriazione di un'area edificabile è determinata nella misura pari al valore venale del bene. Quando l'espropriazione è finalizzata ad attuare interventi di riforma economico-sociale, l'indennità è ridotta del 25 per cento”*.

<sup>138</sup> Si veda, al riguardo, l'osservazione di F.G. SCOCA, *Espropriazione: l'indennizzo seriamente irrisorio*, in *Riv. dir. amm.*, 1994, 442: “se la misura

si discute di un'imposta che, avendo come presupposto il “reddito” costituito dall'indennità di espropriazione, comporta la sensibile diminuzione del suo importo <sup>(139)</sup>: la diretta ed immediata relazione tra concorso alle pubbliche spese e tutela della proprietà privata è, in tal caso, sin troppo evidente.

L'idea, quindi, che gli ambiti di applicazione degli artt. 42 e 53 Cost. siano in via di principio nettamente separati appare discutibile, perché la distinzione formale tra prelievo tributario ed espropriazione non dovrebbe escludere una lettura coordinata dei rispettivi principi costituzionali di riferimento: “è chiaro che la tutela del diritto di proprietà non può ridursi a tutela dell'espropriazione in senso stretto e che il legislatore fiscale deve rispettare tale istituto anche quando non si avvalga di veri e propri provvedimenti di esproprio” <sup>(140)</sup>. Il potere di prelevare risorse dalla società civile, costituzionalmente garantito al legislatore dall'art. 53 Cost. andrebbe, infatti, “commisurato a tutti i

---

dell'indennizzo resta sganciata dalla congiuntura economica (...), si può forse ritenere che il principio di capacità contributiva non incida su di essa; ma ove si giustifichi la riduzione della misura proprio con riferimento a provvedimenti anticongiunturali, si opera il collegamento con la materia tipica delle spese pubbliche e dei modi di contribuzione a tali spese: diventa logicamente impossibile escludere l'applicabilità dell'art. 53”. Analogamente W. GASPARRI, *Politiche di bilancio e individuazione delle norme fondamentali sull'indennizzo espropriativo*, in *Le Regioni*, 1995, 1209, e F. CARINGELLA, *Indennità di esproprio ed occupazione appropriativa nel panorama normativo-giurisprudenziale*, in *Urb. app.*, 1997, 14. Lo stesso tipo di argomentazione pare spendibile, ora, anche per il regime attuale dell'indennità di espropriazione, come modificato dalla l. n. 244/2007: la riduzione dell'indennizzo del 25% “quando l'espropriazione è finalizzata ad attuare interventi di riforma economico-sociale” sembra avere, infatti, chiara natura di concorso alle spese pubbliche.

<sup>139</sup> Caso specificamente risolto dalla Corte in senso negativo, come sopra ricordato, con l'ordinanza 395/2002.

<sup>140</sup> Queste le conclusioni cui giunge F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 257, pur muovendo dalla netta distinzione concettuale del fenomeno espropriativo rispetto all'obbligazione fiscale.

valori costituzionalmente garantiti (...), perché è l'intero sistema costituzionale che deve essere osservato”<sup>(141)</sup>.

Non minori sono le perplessità che solleva la giurisprudenza costituzionale relativa alla tendenziale “incomunicabilità” del principio di capacità contributiva con l'art. 41 Cost. Se, infatti, con riguardo ai rapporti tra espropriazione e obbligo tributario la posizione della Corte può apparire perlomeno comprensibile, alla luce della distinzione formale tra gli istituti coinvolti, lo stesso non può dirsi quanto alla relazione tra prelievo fiscale e diritto di libera iniziativa economica.

Si è autorevolmente osservato, al riguardo, che dovrebbe ragionarsi di “piena autonomia, nella costituzione vigente, (ed escludendo reciproche interferenze) dei principi costituzionali relativi al concorso alle pubbliche spese rispetto alle garanzie dell'iniziativa economica. In altri termini, un tributo non può essere, in sé, configurato come 'limite' all'iniziativa economica, così come gli interventi regolatori del mercato non possono essere apprezzati alla stregua dei tributi. Possono invece essere ricondotti alla categoria dei 'limiti' all'iniziativa economica assetti

---

<sup>141</sup> Così S. BIGOLARO, G. PIVA, *Indennità di esproprio ed esproprio fiscale dell'indennità a seguito di sopravvenuti criteri indennitari*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 338. Pur muovendo da una lettura tendenzialmente distinta dell'ambito applicativo degli artt. 42 e 53 Cost., rileva A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 985, che la soluzione data dalla Corte “allo specifico problema potrebbe apparire in qualche modo insoddisfacente, risolvendosi, in fatto, nell'insindacabilità di scelte legislative quanto meno opinabili, che, fra l'altro, lasciano ampi margini decisionali agli enti locali nella scelta delle aree da espropriare”. In ogni caso, precisa l'Autore, anche se la Corte “avesse ritenuto di applicare alle norme sulla determinazione dell'indennità di espropriazione i criteri di legittimità costituzionale elaborati per i tributi, non si sarebbero necessariamente unificati e compenetrati i principi costituzionali relativi all'uno ed all'altro istituto”: in pratica, ne sarebbe potuta derivare “la qualificazione come autonomo istituto fiscale della sola disciplina che limita l'entità dell'indennizzo”, ma non della restante disciplina dell'espropriazione, che continuerebbe a gravitare intorno all'art. 42 Cost.

strumentali all'attuazione del tributo, ma non incidano sull'*an* e il *quantum* del prelievo” (142).

Queste argomentazioni destano notevoli perplessità.

Non è facile comprendere, infatti, perchè possa esistere collegamento tra gli artt. 41 e 53 Cost. in presenza di meri “assetti strumentali all'attuazione del tributo”, e non invece quando si discute dell'*an* e del *quantum* di un tributo che pur incide sull'attività economica: a maggior ragione, in tal caso, dovrà valutarsi se la compressione del diritto economico sia giustificata dal dovere di contribuzione. D'altra parte, se si ammette che l'interesse fiscale può costituire un limite alla libertà economica, “stante l'inclusione dell'interesse fiscale nell'ambito dei fini sociali” richiamati nell'art. 41 Cost., in presenza di norme “che impongono obblighi strumentali ad una concreta attuazione della pretesa fiscale”, non si vede perchè ciò non dovrebbe accadere anche con riferimento a norme che “concorrono alla determinazione dei criteri di riparto” (143).

---

<sup>142</sup> A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 981. Analogamente P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 118-119.

<sup>143</sup> Distingue i due ambiti (norme che impongono obblighi strumentali ad una concreta attuazione della pretesa fiscale/norme che concorrono alla determinazione dei criteri di riparto), per spiegare la giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di rapporti tra gli artt. 41 e 53 Cost., P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 119. “L'interesse fiscale dunque, proprio per la sua riconducibilità al più ampio *genus* degli interessi sociali, può mostrare un grado di interferenza rispetto alla sfera della libera iniziativa imprenditoriale, legittimante l'eventuale instaurazione di barriere giuridiche allo svolgimento di attività economiche laddove correlate con il fine di reperire le risorse tributarie coerenti con il progetto di sviluppo della società evocato in sede costituzionale”. Ma allora, se ciò è vero, non pare possibile ritenere che il collegamento tra gli artt. 41 e 53 Cost. operi solo in talune ipotesi, e non in altre: ogni fattispecie impositiva è infatti espressione, per sua stessa natura, dell'interesse fiscale. Il dovere di contribuire alle spese pubbliche, attraverso il pagamento dei tributi definiti dal legislatore fiscale, esiste in funzione dell'interesse dello Stato alla

Quanto al fatto che un tributo non possa in linea di principio costituire un limite all'iniziativa economica e, dall'opposto punto di vista, un intervento che regola il mercato non possa essere considerato una prestazione imposta, pare lecito manifestare qualche dubbio.

Ogni tributo, in quanto prestazione patrimoniale imposta, comporta delle conseguenze apprezzabili nella sfera economica e giuridica dei soggetti passivi. Laddove il soggetto passivo eserciti un'attività imprenditoriale, il prelievo fiscale, che comporta un esborso economicamente significativo, si traduce inevitabilmente in una limitazione delle risorse disponibili, in un vincolo "esterno" all'attività d'impresa <sup>(144)</sup>. Questo sembra essere un dato di fatto immediatamente percepibile sul piano dell'esperienza concreta, e difficilmente superabile in virtù di – pur elaborate – costruzioni concettuali. Il dovere di partecipare alle spese pubbliche di un operatore economico è strettamente connesso alla sua libertà: tanto più il legislatore tributario pone a suo carico un onere fiscale, in base all'art. 53 Cost., tanto più viene sacrificato il suo diritto di esercitare liberamente l'attività economica <sup>(145)</sup>. Sostenere una lettura dell'art. 41 Cost. tale da escludere la possibilità stessa, in via di principio, di contrasti con l'art. 53 Cost. equivale, dunque, a sostenere un'interpretazione di tali principi che pare del tutto avulsa dalla realtà, oltre che sostanzialmente inidonea a rappresentare correttamente la complessità degli interessi in gioco <sup>(146)</sup>.

---

percezione di risorse economiche da destinare alle finalità istituzionali.

<sup>144</sup> Come, peraltro, esplicitamente rilevato anche da P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 119, secondo il quale in linea generale "gli effetti fiscali" sono "necessariamente incidenti nell'area delle attività economiche".

<sup>145</sup> Negare questa relazione sostanziale significherebbe, comunque, negare che la politica fiscale costituisca una delle leve fondamentali del governo pubblico dell'economia: cosa che non sembra più possibile, attualmente, mettere in discussione.

<sup>146</sup> Quale reazione avrebbe un imprenditore, se si tentasse di convincerlo che

In alcuni casi, poi, la connessione tra dovere di contribuire alle spese pubbliche e libera iniziativa economica appare talmente evidente da non richiedere, quasi, alcuna dimostrazione. E ciò vale non solo con riferimento ad ipotesi volutamente “estreme” <sup>(147)</sup>, ma anche a fattispecie concrete: si pensi, ad esempio, al problema dello sconto sul prezzo di vendita dei medicinali. Se l'imposizione di un certo sconto sul prezzo di un bene deve ritenersi un modo di contribuire alle pubbliche spese – come espressamente ammesso dalla Corte –, pare assai difficile negare che tale prestazione abbia un effetto sul sistema economico e sul suo libero andamento: si tratta, infatti, di un prelievo obbligatorio,

---

*l'an* ed il *quantum* del tributo non incidono affatto sulla sua libertà di iniziativa economica?

<sup>147</sup> L'esempio classico è il seguente: un'imposta che sostanzialmente impedisca di iniziare o di continuare una certa attività imprenditoriale incide oppure no sul diritto di cui all'art. 41 Cost.? Costituisce oppure no un intervento regolatore del mercato? Da queste ipotesi ricava (si è visto) la sussistenza necessaria di un limite all'imposizione implicito nell'art. 41 Cost. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 253-254.

L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 309-312, pur muovendo dalla distinzione degli ambiti applicativi degli artt. 41 e 53 Cost., ammette che esiste una relazione tra i suddetti principi almeno quando “il legislatore, attraverso la disciplina fiscale, miri direttamente a sopprimere una determinata attività imprenditoriale”. In questo caso, “la finalità dirigitica così perseguita risulterebbe (...) preclusiva della stessa finalità fiscale dell'imposta, essendo l'imposta stessa rivolta ad escludere il formarsi del presupposto su cui è strutturata”, con la conseguenza che “il provvedimento legislativo non potrebbe essere più valutato in relazione al solo art. 53 della Costituzione”. Secondo M. LUCIANI, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, 1983, 46, invece, anche nel caso in cui il legislatore disponga la totale avocazione alla mano pubblica del profitto prodotto dal privato, deve escludersi l'operatività della garanzia di cui all'art. 41 Cost.: in tal caso “si tratterà o di una espropriazione, o di una prestazione patrimoniale imposta, o di una prestazione tributaria, e la normativa da applicare dovrà desumersi dagli artt. 23, 53 o 42 della Costituzione, che soli costituiranno il parametro cui rapportare il giudizio sulla legittimità dell'intervento legislativo”.

disposto per finalità peculiari <sup>(148)</sup>, che influisce in modo diretto ed immediato sui margini di utile delle imprese coinvolte e sulle condizioni di acquisto di un bene. Il “sacrificio” richiesto agli operatori economici costituisce, allo stesso tempo, una prestazione patrimoniale imposta ed un intervento regolatore del mercato. Riesce francamente difficile individuare un esempio più lineare e significativo di prestazione tributaria che incida sulla libertà di iniziativa economica.

Le osservazioni critiche sin qui svolte sulla giurisprudenza costituzionale non hanno certo la pretesa di dimostrare che le questioni sottoposte all'esame della Corte dovessero ritenersi fondate; consentono, semplicemente, di evidenziare come la Corte avrebbe potuto – e forse dovuto – decidere in altro modo, utilizzando altre tecniche argomentative, maggiormente motivate e condivisibili. Il che vale tanto con riferimento al rapporto tra gli artt. 41 e 53 Cost., quanto a quello tra gli artt. 42 e 53 Cost.

In realtà, quando viene invocata una lettura coordinata degli artt. 41, 42 e 53 Cost., il vero problema non sembra essere costituito dalla simultanea applicabilità o meno di tali disposizioni costituzionali, ma dalla relazione sostanziale tra i valori ad esse sottostanti. Le domande corrette cui la Corte dovrebbe rispondere sono: qual è il rapporto tra dovere di contribuzione e diritti economici?; il bilanciamento dei valori costituzionali coinvolti può ritenersi costituzionalmente legittimo? In altri termini, oggetto dell'attenzione della Corte non avrebbe dovuto – e non dovrebbe – essere l'*an* del collegamento sostanziale tra dovere di contribuzione e diritti economici, che pare innegabile, ma il *quomodo*:

---

<sup>148</sup> Consistenti nel garantire, evidentemente, un certo risparmio di spesa per l'acquisto di un bene da parte di determinate categorie di soggetti. Nel caso specifico delle questioni di cui alle sentenze nn. 144/1972 e 201/1975 si trattava, evidentemente, degli enti assistenziali beneficiari dello “sconto” imposto.



entro che limiti si può ritenere giustificata la compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica? Le scelte del legislatore tributario sono legittime, in quanto ragionevoli esplicazioni della funzione sociale di tali diritti, oppure no? <sup>(149)</sup>.

La Corte, muovendosi in questa diversa prospettiva, sarebbe potuta giungere alle medesime conclusioni cui è pervenuta negando – in via di principio – l'applicabilità degli art. 41 e 42 Cost. alle prestazioni tributarie soggette al suo esame <sup>(150)</sup>. Il suo giudizio, tuttavia, avrebbe

---

<sup>149</sup> In realtà, nella giurisprudenza della Corte è possibile rinvenire qualche indicazione utile in tal senso. Si possono ricordare, ad esempio: la ricordata sentenza n. 129/1957, che ha espressamente ammesso che l'adempimento dell'obbligo tributario costituisce un fine sociale idoneo a limitare la libertà di iniziativa economica; la pronuncia 16 giugno 1964, n. 45, cit., 581, nella quale la Corte ha rilevato che la violazione degli artt. 41, 42 e 43 Cost. “in tanto può essere configurata (...), in quanto si ponga come conseguenza di una violazione del principio della capacità contributiva”, con ciò ammettendo, evidentemente, una relazione tra principio di capacità contributiva e diritti economici; la sentenza 19 giugno 1975, n. 147, in *Giur. cost.*, 1975, 1379, nella quale la Consulta ha affermato che “risponde ai principi consacrati nell'art. 42 della Costituzione che l'asse ereditario sia assoggettato, in conformità anche con l'art. 53 della Costituzione, ad un'imposta progressiva – a carattere prevalentemente reale – a prescindere dall'imposta personale sulle eredità, quote e legati”.

<sup>150</sup> Tornando al caso dello sconto imposto sul prezzo di acquisto dei medicinali, la Corte avrebbe potuto sostenere, ad esempio, che la prestazione imposta era comunque giustificata dalle esigenze di garantire un risparmio ad alcune categorie sociali in nome di una migliore – e più economica – tutela del diritto alla salute; ed inoltre che, in ogni caso, la misura dello sconto non era tale da pregiudicare il diritto alla libera iniziativa economica, ma ne comportava una semplice limitazione, in ossequio alla sua funzione sociale. In breve, anziché sostenere che l'art. 41 era richiamato fuori luogo, la Corte avrebbe potuto far salva la legge impugnata semplicemente giustificando nel merito le scelte del legislatore tributario, alla luce dei principi costituzionali in gioco, e concludendo – come in molte altre occasioni – che la discrezionalità legislativa era stata esercitata correttamente.

Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento al rapporto tra gli artt. 42 e 53 Cost.

offerto all'interprete non solo uno sviluppo argomentativo maggiormente plausibile, ma anche ben più rilevante ed utile: avrebbe consentito, infatti, di cogliere le complesse relazioni tra i principi costituzionali coinvolti, e di conoscere l'esplicito orientamento della giurisprudenza costituzionale in merito alle scelte effettuate dal legislatore tributario <sup>(151)</sup>.

La giurisprudenza costituzionale relativa al rapporto tra gli artt. 47 e 53 Cost. offre, invece, spunti di riflessione di altro tipo. In questo ambito, la Corte non ha ragionato nel senso di un diverso ambito di applicazione dei principi costituzionali, ma ha fortemente ridimensionato la portata precettiva dell'art. 47. L'effetto sostanziale di questa opzione interpretativa è, tuttavia, del tutto simile: nella tutela del diritto al risparmio non è rinvenibile alcun limite al prelievo fiscale. Laddove, quindi, la Corte non ha ritenuto possibile respingere l'eccezione di incostituzionalità sancendo l'inapplicabilità del parametro "aggiuntivo" richiamato (anche perché il collegamento tra obbligazione tributaria e diritto al risparmio appare del tutto evidente e difficilmente costestabile <sup>(152)</sup>), ha conseguito lo stesso risultato limitando fortemente

---

<sup>151</sup> Orientamento che, in base alla giurisprudenza sin qui espressa, si può solo presumere. In occasione del commento all'ordinanza 395/2002, ad esempio, si era rilevato che, con tutta probabilità, le ragioni profonde del rigetto della questione (costituzionalità o meno dell'imposta sull'indennità di espropriazione) erano essenzialmente rinvenibili nell'esigenza di garantire un ulteriore gettito alle finanze statali, ed in una concezione dei diritti economici come sostanzialmente subordinata all'interesse fiscale (si veda più ampiamente *Indennità di espropriazione, diritto di proprietà e dovere inderogabile di solidarietà*, cit., 742-753).

<sup>152</sup> Non sembra necessario, al riguardo, dilungarsi particolarmente: basti pensare che, in linea di principio, ogni prelievo tributario per sua stessa natura tende a ridurre le risorse economiche di cui dispone il soggetto passivo, con la conseguenza inevitabile di limitarne le sue capacità d'investimento e risparmio. Quando poi, come nei casi esaminati dalla Corte, l'imposta agisce come prelievo diretto sul conto corrente e sui depositi bancari del contribuente, la cosa assume

l'utilizzabilità dell'art. 47 Cost. ai fini del sindacato di legittimità costituzionale delle leggi.

E' chiaro, infatti, che ridurre l'art. 47 a mero principio programmatico, “con l'unico limite della vera e propria contraddizione e compromissione del principio stesso” <sup>(153)</sup> significa nella sostanza escludere ogni forma di controllo a questo titolo sulle decisioni del legislatore tributario – salvo in casi estremi –. Con la conseguenza, anche in questo caso, di precludere in via di principio ogni motivata valutazione sul bilanciamento degli interessi di volta in volta operato dal legislatore medesimo.

11. *Assoluta discrezionalità legislativa e sostanziale inesistenza (e quindi ineffettività) di limiti costituzionali massimi al prelievo nell'ordinamento italiano. Brevi rilievi in ordine all'andamento della misura massima dell'imposizione in Italia.*

Quali sono le ragioni di questo *modus decidendi* della Corte? Esiste un filo conduttore che ispira la giurisprudenza costituzionale in materia di capacità contributiva, diritti economici e possibili limiti massimi all'imposizione fiscale?

La risposta a quest'ultima domanda è, con tutta probabilità, positiva. E lo è proprio perché sembra esistere, nella giurisprudenza costituzionale, una determinata *ratio*, perseguita con argomentazioni varie (anche a seconda del tipo di questione soggetta all'esame della Corte) ma sostanzialmente riconducibili ad un unico scopo: garantire al legislatore tributario ampia libertà nelle scelte fiscali.

un'indubbia – e francamente incontestabile – evidenza.

<sup>153</sup> Così Corte cost., 15 marzo 1996, n. 73, cit., 696.

E' sufficiente sintetizzare i passaggi essenziali delle pronunce della Corte, relative al possibile superamento del limite massimo dell'imposizione, per rendersene conto chiaramente: la misura del prelievo fiscale definita dal legislatore non è sindacabile in sede di giudizio di legittimità costituzionale, a meno che essa non sia assolutamente arbitraria ed irragionevole; tale arbitrarietà ed irragionevolezza è ravvisabile solo nei casi – rarissimi – di palese ed ingiustificata violazione della capacità contributiva o del principio di uguaglianza; i principi costituzionali posti a difesa dei diritti economici non sono idonei a limitare la discrezionalità legislativa in materia tributaria, o perché inapplicabili all'imposizione fiscale (artt. 41 e 42 Cost.), o perché mere disposizioni programmatiche, prive di valore vincolante immediato per il legislatore (art. 47 Cost.).

La giurisprudenza della Corte in materia di diritti economici sembra completare perfettamente l'orientamento della medesima sulla capacità contributiva come unico limite possibile in ambito tributario. Ciò vale sia con riferimento al diritto di proprietà privata ed al diritto alla libera iniziativa economica, sia con riguardo al diritto al risparmio.

In effetti, a ben vedere, la giurisprudenza costituzionale che ha definito e nettamente separato l'ambito di applicazione dell'art. 53 da quello degli artt. 41 e 42 Cost., risponde appieno all'esigenza di non inserire, nel giudizio di legittimità costituzionale delle leggi tributarie, elementi ulteriori suscettibili di “irrigidire” le scelte del legislatore fiscale. Le argomentazioni della Consulta, più che rivolte a dimostrare persuasivamente l'inapplicabilità, nelle questioni *de quibus*, dei principi costituzionali che tutelano i diritti economici, sembrano preoccuparsi di escludere a priori ogni controllo di costituzionalità che possa andare oltre il “semplice” parametro costituito dalla capacità contributiva,

coinvolgendo valori e principi di problematica coordinazione. Lascia, evidentemente, maggiore spazio al legislatore stabilire in linea di principio che la costituzionalità delle leggi tributarie non può essere valutata con riferimento agli artt. 41 e 42 Cost., stante il diverso ambito operativo, piuttosto che precisare di volta in volta se sia giustificabile il bilanciamento di interessi operato in sede legislativa, scendendo all'esame dei vizi sostanziali di legittimità contestati <sup>(154)</sup>.

Particolare conferma di quest'atteggiamento si può trarre proprio dalla giurisprudenza della Corte in materia di rapporti tra gli artt. 41 e 53 Cost., che può apparire non omogenea, alla luce delle categorie ermeneutiche tradizionali <sup>(155)</sup>. Ogni dubbio circa il “senso” delle decisioni rese dalla Consulta in tale ambito è destinato a cadere se si considera il risultato cui mirano, di volta in volta, tali pronunce. La Corte ritiene che esista collegamento tra dovere di contribuzione e diritto di libera iniziativa economica solo quando vuole utilizzare l'art. 53 come limite dell'art. 41: l'adempimento del dovere fiscale è un fine

---

<sup>154</sup> *Modus decidendi*, questo, che da un lato garantisce ampio margine alla discrezionalità legislativa, e dall'altro consente alla Corte di non prendere posizione espressa in ordine a questioni di particolare “delicatezza”, sulle quali non ritiene opportuno pronunciarsi. Ad esempio, sostenere che la costituzionalità di uno sconto imposto sui prezzi dei medicinali non possa essere valutata alla luce dell'art. 41 Cost., permette alla Consulta di non prendere posizione sulla legittimità in concreto della prestazione imposta (ed in particolare sulla sua misura); affermare che il richiamo dell'art. 53 Cost. esclude quello dell'art. 42, esime la Corte dal tornare a pronunciarsi sulla misura dell'indennità di espropriazione, quale residua dall'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta: problema che avrebbe inevitabilmente dovuto affrontare, una volta ammesso il collegamento sostanziale – peraltro del tutto evidente, in questo caso – tra tutela della proprietà privata ed imposizione fiscale.

<sup>155</sup> Tanto da costringere gli interpreti ad assai problematici tentativi di sistematizzazione, quali – si è visto – quelli sviluppati da A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 977-982, e P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 117-119.

sociale idoneo a limitare l'iniziativa economica <sup>(156)</sup>; sostiene invece l'esatto contrario – obbligo tributario e diritto di libera iniziativa economica hanno ambiti di applicazione nettamente distinti – per evitare che l'art. 41 possa costituire un limite all'art. 53 <sup>(157)</sup>; conclude per l'incostituzionalità di un regime di monopolio per violazione dell'art. 41 quando non ne derivano conseguenze particolarmente rilevanti sul piano della percezione dei tributi <sup>(158)</sup>; ritiene invece costituzionalmente legittimo un diverso regime di monopolio, per “salvare” le entrate fiscali ad esso connesse <sup>(159)</sup>.

L'obiettivo perseguito dalla Corte, anche a prescindere dalla possibile incoerenza delle argomentazioni giuridiche seguite, è sempre lo stesso: giustificare le scelte del legislatore tributario, ed evitare *vulnera* alle entrate statali.

La giurisprudenza costituzionale che distingue nettamente gli ambiti operativi degli artt. 41, 42 e 53 Cost., non è la *causa* della protezione accordata a questo titolo nel nostro ordinamento all'interesse fiscale: ne è l'*effetto*. In altri termini, non è la separazione concettuale del dovere di contribuzione e dell'interesse fiscale rispetto alla proprietà privata ed alla libera iniziativa economica che ha generato, come conseguenza, un particolare grado di insindacabilità delle scelte del legislatore tributario; è, al contrario, la volontà di tutelare la pronta e consistente percezione dei tributi e l'adempimento del dovere di solidarietà di cui all'art. 53 Cost. che ha portato – e porta – la Corte a negare l'utilizzabilità di norme costituzionali diverse dall'art. 53 per

---

<sup>156</sup> Corte cost., 12 dicembre 1957, n. 129, cit., *passim*.

<sup>157</sup> Corte cost., 24 luglio 1972, n. 144, cit., *passim*, e 10 luglio 1975, n. 201, cit., *passim*.

<sup>158</sup> Corte cost., 3 giugno 1970, n. 78, cit., *passim*.

<sup>159</sup> Corte cost., 3 agosto 1976, n. 209, cit., *passim*.

giudicare la legittimità delle leggi tributarie <sup>(160)</sup>.

Quanto al diritto al risparmio, è del tutto evidente che l'aver ridotto la portata precettiva dell'art. 47 comporta *ex se* una maggiore libertà decisoria per il legislatore tributario, che potrebbe – in teoria – essere chiamato a rispondere del suo operato solo in casi estremi e, forse, irrealizzabili nella pratica <sup>(161)</sup>. In ogni caso, la particolare speditezza argomentativa seguita dalla Corte in tale ambito (caratterizzata dal costante richiamo al precedente, in forma di massima), rivela che la posizione della giurisprudenza costituzionale, di fronte ad eccezioni di questo tipo, è assai più simile ad un rifiuto preventivo di esaminare la questione, piuttosto che ad una valutazione sostanziale circa il rispetto delle finalità – quantomeno – definite dalla Costituzione <sup>(162)</sup>.

---

<sup>160</sup> La giurisprudenza della Corte costituzionale italiana in tale ambito sembra dunque ricostruibile, nelle sue motivazioni, esattamente all'opposto rispetto a quanto rilevato da L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 316-317, secondo il quale la mancata utilizzazione delle garanzie di cui agli artt. 41 e 42 Cost. non è stata fondata “sulla priorità assiologica connessa alla inderogabilità del dovere tributario (...) né, almeno formalmente, sulla protezione costituzionale dell'interesse fiscale, bensì sulla constatazione del differente ambito in cui l'ordinamento costituzionale riconduce le prestazioni tributarie rispetto a quello in cui divengono operative le disposizioni concernenti l'iniziativa economica e la proprietà”.

<sup>161</sup> E' curioso, peraltro, notare come la giurisprudenza della Corte, che pur ha ammesso da sempre l'utilizzabilità delle norme costituzionali programmatiche ai fini del sindacato di legittimità delle leggi (si rinvia, sul punto, a quanto osservato nel paragrafo 5 del capitolo I della presente Parte), finisca poi per dimostrare come spesso le norme che pongono mere finalità per il legislatore siano sostanzialmente inutili nel giudizio di costituzionalità: l'art. 47, con riferimento ai giudizi in materia di leggi tributarie, ne è un perfetto esempio.

<sup>162</sup> In effetti, dalla giurisprudenza esaminata si trae l'impressione che la Corte, più che altro, sia affrettata a sostenere che il richiamo all'art. 47 è sostanzialmente inidoneo, in linea di principio, a costituire un limite per il legislatore tributario. Il che, in fondo, non rende questa giurisprudenza poi molto dissimile da quella in

Se alla giurisprudenza citata si aggiunge l'indirizzo da qualche tempo seguito dalla Corte in tema di capacità contributiva, che tende a individuare fatti espressivi di tale capacità sul piano meramente oggettivo <sup>(163)</sup>, il quadro è completo: il legislatore fiscale gode di amplissima discrezionalità. Si tratta, quindi, di un tipico ambito nel quale “il controllo del bilanciamento dei valori è effettuato in maniera poco aggressiva, quasi traducendosi in una generale presunzione di legittimità della funzione legislativa”: il sindacato di costituzionalità delle leggi tributarie “si limita ad una verifica della manifesta irrazionalità”,

---

merito al rapporto tra capacità contributiva, diritto di proprietà e di libera iniziativa economica.

<sup>163</sup> Così sintetizza l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 138: a partire dal 1985, “in un crescendo inflessibilmente fermo e coerente, la Corte ha abiurato questo principio cardine dell'idoneità soggettiva e ha affermato che qualunque fatto che esprima forza economica in sé, nella sua nuda oggettività, può essere eretto dalla legge a presupposto di imposta, ancorché esso sia inidoneo a segnalare l'idoneità alla contribuzione del soggetto tassato”. L'Autore ricorda, come possibili esempi di questa nuova tendenza: la sentenza 20 marzo 1985, n. 68 (in *Giur. cost.*, 1985, 478-485) e le successive ordinanze 11 febbraio 1988, n. 170 (in *Giur. cost.*, 1988, 593-596) e 12 aprile 1990, n. 211 (in *Giur. cost.*, 1990, 1199-1201), in tema di solidarietà tributaria del coerede; le sentenze 20 luglio 1994, n. 315 (in *Giur. cost.*, 1994, 2680-2687), 19 gennaio 1995, n. 14 (in *Giur. cost.*, 1995, 192-196), 27 luglio 1995, n. 410 (in *Giur. cost.*, 1995, 2930-2944), sull'applicazione retroattiva delle imposte reddituali; la citata sentenza n. 143/1995, in materia di imposta straordinaria sui saldi di conto corrente; la sentenza 25 febbraio 1988, n. 219 (in *Giur. cost.*, 1988, 856-862), in tema di concorso nel reato di evasione fiscale. Un ottimo esempio di questo “nuovo corso” della giurisprudenza costituzionale è rinvenibile, con riferimento allo specifico tema in esame, nella commentata ordinanza n. 395/2002, in cui la Corte ha sostenuto dover essere considerata espressione di capacità contributiva la percezione di un'indennità di esproprio pur inferiore al valore venale del bene espropriato, in virtù del semplice fatto che si tratterebbe, in ogni caso, di un *quid* economicamente apprezzabile in sé e per sé. Peraltro, rimane a questo punto da capire come potesse essere considerato incremento di ricchezza un indennizzo che comportava la perdita di quasi il 70% del valore del bene espropriato.



che può condurre “ad una declaratoria di illegittimità soltanto laddove il limite di ragionevolezza sia varcato in modo eclatante, se non addirittura straripante”<sup>(164)</sup>.

Da quanto sin qui considerato non può che trarsi una conclusione: per come si è andata sviluppando sino a questo momento, la giurisprudenza costituzionale non consente di ravvisare la concreta sussistenza, nell'ordinamento italiano, di alcun limite costituzionale massimo – soggettivo od oggettivo – al prelievo fiscale; ed il richiamo alla tutela costituzionale dei diritti economici non sembra poter essere di alcun aiuto<sup>(165)</sup>. La materia economica è, già di per sé, un ambito in cui il sindacato della Corte costituzionale appare molto problematico. Ciò vale ancor più con riferimento alla legislazione tributaria: in particolare in un momento di difficoltà per le finanze pubbliche, nel quale il Giudice delle leggi sembra molto preoccupato di lasciare ampio “spazio di manovra” al legislatore<sup>(166)</sup>.

A prescindere dalle osservazioni critiche che possono essere mosse in senso contrario, ed indipendentemente da ciò che sostiene parte della dottrina, non pare quindi possibile ragionare, con riferimento al sistema tributario italiano, di un limite costituzionale effettivo – perché

---

<sup>164</sup> Così P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 192. Nello stesso senso, in precedenza, G. SCACCIA, *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, 331.

<sup>165</sup> Osserva A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 986, che “nel contesto della vigente costituzione e nell'applicazione giurisprudenziale dei relativi principi non emergono indizi di una diretta influenza delle garanzie costituzionali per l'iniziativa economica e la proprietà sulla definizione di limiti all'imposizione tributaria; anzi, il 'diritto vivente' parrebbe orientato ad una rigorosa separazione dei relativi istituti”. Nello stesso senso L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, cit., 316.

<sup>166</sup> Come osservato, in particolare, da P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 195-199. Sull'argomento, particolarmente interessante, si tornerà diffusamente nel corso della Parte III.

osservato ed applicato – sulla misura massima dei tributi. Qualora si volesse contestare l'illegittimità costituzionale di una legge fiscale per il superamento di tale limite (implicito nella capacità contributiva, o desunto dal collegamento con gli artt. 41, 42 e 47 Cost.), si andrebbe con tutta probabilità incontro ad un netto rigetto della questione. Rigetto le cui motivazioni sono facilmente prevedibili: la misura del prelievo non è sindacabile in sede di legittimità costituzionale; i principi costituzionali che tutelano i diritti economici non sono idonei a limitare la potestà tributaria. Il limite dell'assoluta arbitrarietà ed irragionevolezza dell'imposizione, d'altra parte, sembra in concreto talmente poco utilizzabile – ed utilizzato – da non offrire alcun appiglio ulteriore.

In questa situazione, diviene del tutto evidente che non è neppure possibile ragionare di un limite quantitativo sul piano del diritto positivo: le eventuali iniziative del legislatore volte a limitare la misura massima dell'imposizione rimangono rimesse alla sua esclusiva volontà, senza che abbia rilievo alcun vincolo costituzionale – precettivo o programmatico – capace di influire in qualche modo sulle sue scelte. In tema di limiti massimi all'imposizione fiscale, non sembra dunque rinvenibile alcuna specifica disciplina legislativa che possa in qualche modo considerarsi espressione di un limite costituzionale, neppure ricavabile in via interpretativa <sup>(167)</sup>.

Ciò non esclude, peraltro, che nell'andamento del sistema fiscale italiano siano rinvenibili indicazioni di un certo interesse in ordine

---

<sup>167</sup> Diversamente, quindi, da quanto accade con riferimento al limite minimo. Pur considerando la rilevata inadeguatezza della relativa disciplina positiva (e la sua intrinseca problematicità, sotto diversi profili) non si può certo negare, infatti, che il legislatore italiano abbia perlomeno tentato – e tenti – di attuare il principio costituzionale che impone di esentare da imposta il “minimo vitale”.

all'atteggiamento del legislatore tributario circa la misura massima del prelievo.

Quanto al profilo oggettivo, è senz'altro importante il dato relativo alla pressione fiscale complessiva, indice fondamentale che consente di cogliere – seppur sinteticamente – l'impatto dell'imposizione sul sistema economico e produttivo nazionale. L'evoluzione di questo valore nell'ultimo quarto del secolo scorso parla da sé: un aumento di quasi venti punti percentuali <sup>(168)</sup> non denota certo una particolare moderazione del legislatore tributario, né consente di affermare che il Parlamento italiano abbia percepito la sussistenza di un preciso limite costituzionale quantitativo dell'imposizione di carattere oggettivo. Si deve rilevare, tuttavia, che già da qualche tempo il nostro ordinamento manifesta una moderata tendenza al contenimento della pressione fiscale complessiva, seppur non consolidata ed altalenante, che si inserisce in un analogo cammino intrapreso da diversi paesi europei <sup>(169)</sup>. Questa tendenza, che non va certo sopravvalutata, non sembra però poter essere ignorata: potrebbe infatti esprimere – ove trovasse conferma – il convincimento del legislatore italiano di aver raggiunto, in fondo, un livello massimo dell'onere fiscale complessivo che non è opportuno superare.

Per quanto attiene, invece, il profilo soggettivo della possibile limitazione massima all'imposizione, elementi di un certo rilievo

---

<sup>168</sup> Dal 26,1% del PIL nel 1975, al 44,5% del PIL nel 1997: si vedano, al riguardo, le tabelle nn. 11, 12, 19 ed i paragrafi 4 e 5 del Capitolo III, Parte I.

<sup>169</sup> La pressione fiscale in Italia è passata, infatti, dal 44,5% del PIL nel 1997 al 40,6% del PIL nel 2004, per poi risalire al 42,3% nel 2006 (si veda la tabella n. 20 del Capitolo III, Parte I). Analoga tendenza (moderato – sebbene non sempre costante – contenimento della pressione fiscale) è riscontrabile, ad esempio, in Germania, Francia, Olanda, Austria, Svezia: si rinvia, al riguardo, in particolare alla tabella n. 12 del Capitolo III, Parte I.

emergono dal grado di progressività del sistema tributario italiano. Se si considerano, in particolare, le aliquote delle imposte sui redditi di lavoro autonomo e dipendente, per le quali sole è possibile ragionare di effettiva progressività (<sup>170</sup>), non si può che constatarne un andamento sostanzialmente decrescente. Basti pensare che l'aliquota massima è passata dal 72% (nel 1974) al 43% di oggi (<sup>171</sup>).

Si tratta, però, di un dato che va letto con attenzione. In primo luogo, deve essere integrato dagli ulteriori elementi che concorrono a determinare la reale entità dell'onere tributario che grava sul contribuente (quali, ad esempio, i contributi sociali obbligatori, ed eventuali addizionali di carattere locale) (<sup>172</sup>). Inoltre, va tenuta presente non solo la misura di una certa aliquota, ma anche la sua distribuzione: a

---

<sup>170</sup> Su punto si vedano le notazioni, decisamente critiche, di G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 392-393: “la cospicua serie di interventi sull'Irpef, effettuati a partire dalla legge di delega n. 662 del 1996, ha posto una pietra tombale sulla sopravvivenza dell'idea di una irpef progressiva nell'ordinamento italiano. Dopo tutti gli interventi a macchia di leopardo effettuati dal 1997 al 2000 l'irpef è diventata una imposta proporzionale e assai spesso una imposta proporzionale prelevata alla fonte con tributi sostitutivi (cedolari secche). Paradossalmente la progressività è rimasta relegata al solo settore dei redditi 'guadagnati' col lavoro (redditi di lavoro subordinato e autonomo). Il che è scelta priva di ogni giustificazione sotto il profilo dell'eticità della politica tributaria e di ogni ragionevolezza in relazione a ben noti parametri giuridico-costituzionali (tutela del lavoro, uguaglianza, capacità contributiva)”. *Rebus sic stantibus*, si domanda l'Autore, qual è “la moralità di una politica legislativa che premia i rentiers?”.

<sup>171</sup> L'art. 11 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), come modificato dall'art. 1, comma 6, lettera b), della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007) prevede l'applicazione dell'aliquota pari al 43% per i redditi superiori a 75.000 Euro. L'andamento dell'aliquota massima dell'Irpef è ben sintetizzata nella figura 3.4 presentata da F. MENCI, *Dall'IRPEF all'IRE*, in *Riv. sc. sup. econ. fin.*, n. 10/2004, 243.

<sup>172</sup> Se si considerano, ad esempio, i dati riportati nella tabella n. 17 del Capitolo III, Parte I, si può notare come negli anni 2002, 2003 e 2004 in Italia l'aliquota massima onnicomprensiva fosse pari al 51,6% (discesa poi al 44,1 nel 2005).

parità di aliquota massima, l'abbassamento della soglia di reddito a cui essa viene applicata si traduce inevitabilmente in un aumento di tassazione per un certo numero di contribuenti, che può determinare un incremento della pressione fiscale soggettiva media e, di conseguenza, anche della pressione fiscale complessiva <sup>(173)</sup>.

Peraltro, una vicenda che offre stimoli interessanti per comprendere l'atteggiamento del legislatore tributario italiano sulla misura massima del prelievo è rappresentata dalla riforma fiscale progettata con la legge delega 7 aprile 2003, n. 80. Era stato espressamente previsto l'obiettivo di riformare l'imposizione sul reddito riducendo a due le aliquote: 23% per i redditi fino a 100.000 Euro, 33% per i redditi superiori <sup>(174)</sup>. Il modo in cui questo progetto si è tradotto in disciplina positiva, nel corso della legislatura, la dice lunga sulla prudenza (e tendenziale ritrosia) con cui il Parlamento italiano affronta il tema della possibile limitazione quantitativa del prelievo fiscale: le due aliquote sono diventate in un primo momento tre, con l'aggiunta di una nuova aliquota pari al 39%, e poi quattro, grazie alla previsione di un “contributo di solidarietà” pari al 4%, che nella sostanza ha individuato un ulteriore scaglione caratterizzato da un'aliquota pari al 43%. A ciò si

---

<sup>173</sup> Il mantenimento della stessa aliquota massima, con un abbassamento della sua soglia di applicazione è esattamente quanto avvenuto in virtù della legge finanziaria per il 2007. Anche nella precedente legislatura esisteva uno scaglione cui si applicava l'aliquota del 43%: era infatti previsto, in aggiunta alle tre aliquote “base” (pari al 23, 33 e 39%), un “contributo di solidarietà” pari al 4% per i redditi superiori a 100.000 Euro. Per l'anno solare 2007, invece, l'aliquota del 43% sarà applicata ai redditi superiori a 75.000 Euro.

<sup>174</sup> Obiettivo esplicitato dal comma 1 dell'art. 3. Per assicurare un giusto grado di progressività, alla doppia aliquota doveva seguire l'esenzione dei redditi minimi, ed un articolato insieme di deduzioni. Sul disegno complessivo della progettata riforma, e sui suoi possibili effetti, si vedano le considerazioni di F. MENCI, *Dall'IRPEF all'IRE*, cit., 249-252, e G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 394-395.

è, infine, aggiunta una diversa modulazione dei vari scaglioni <sup>(175)</sup>.

Il fatto che ciò sia avvenuto nel corso di una legislatura governata da una maggioranza che si era posta tra gli obiettivi primari la riduzione della pressione fiscale, rivela chiaramente la complessità del problema, e la consistenza delle tensioni che percorrono la riflessione politica, economica e giuridica sui limiti massimi del prelievo fiscale.

---

<sup>175</sup> Ne era risultato un sistema così delineato, dal combinato disposto dell'art. 13 del TUIR e dal comma 350 della l. 30 dicembre 2004, n. 311: 23% fino a 26.000 Euro di reddito annuo; 33% oltre 26.000 e fino a 33.500 Euro; 39% oltre 33.500 Euro; 39% + 4% oltre 100.000 Euro.

## CONCLUSIONI

SOMMARIO: 1. Costituzione, principio di capacità contributiva e limiti costituzionali all'imposizione fiscale. – 2. I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale nell'ordinamento italiano: sintesi dello *status quo*. Ineffettività di tali limiti; assoluta discrezionalità del legislatore tributario.

### 1. *Costituzione, principio di capacità contributiva e limiti costituzionali all'imposizione fiscale.*

Quali sono, in sintesi, gli esiti della riflessione sin qui condotta sui limiti quantitativi dell'imposizione fiscale nell'ordinamento italiano? E' possibile ragionare dell'esistenza effettiva di tali limiti nella Costituzione vigente?

Un primo rilievo sembra, intanto, inevitabile: la Costituzione italiana è, per quanto riguarda la materia tributaria, assai parca; esprime alcuni principi di assoluto rilievo (riserva di legge, capacità contributiva, progressività dell'imposizione) ma lascia, in fondo, uno spazio particolarmente significativo all'interpretazione. E non v'è dubbio che di questo spazio la Corte costituzionale, interprete primo della Costituzione, abbia potuto avvalersi per condurre l'ordinamento italiano – pur tra alterne vicende – ad una lettura nel complesso piuttosto “tiepida” di tali principi. Le scelte del legislatore tributario hanno trovato, forse troppo spesso, decisivo avallo nelle decisioni della Consulta, con il rischio che “il nostro legislatore possa maliziosamente

trovare in esse una conferma della possibilità di effettuare interventi normativi sempre più liberi e ‘capricciosi’ (...). Vi trovi, pertanto, un’assoluzione non solo per il passato, ma anche per il futuro” (1).

Forse, come si è rilevato, la Costituzione italiana, “che pur contiene tante disposizioni superflue, o inapplicabili, o per lo meno poco adatte ad una carta fondamentale, è stata eccessivamente sobria nel disciplinare i rapporti tributari tra lo Stato e gli enti minori ed i cittadini”; e ciò, nonostante tali rapporti “per la loro generalità, e per le ripercussioni che hanno sulla vita di ciascuno, e sulle sue condizioni economiche, costituiscano motivo di frequenti conflitti e di malcontento individuali, che sommati insieme finiscono per ripercuotersi negativamente sulla vita politica” (2). E' pur vero, peraltro, che l'introduzione dei principi costituzionali in materia tributaria va collocato “nel quadro del programma di trasformazione dell'economia e della società delineato dalla Costituzione. La scelta operata dal costituente parte dalla premessa che i tributi sono uno strumento indispensabile per realizzare tale programma, per cui conviene limitarsi a poche norme di principio, per non creare troppi vincoli al legislatore” (3). Ecco perché i principi costituzionali tributari sono “aperti”, ed ecco perché, nel predisporre le regole costituzionali dell'imposizione fiscale “l'enfasi non cadeva sui possibili limiti, esigenza che pure fu presente nel corso dei lavori preparatori. Altre erano le priorità: l'obiettivo era quello di inserire pienamente il fenomeno tributario nello stato contemporaneo, non

---

<sup>1</sup> Questa l'efficace sintesi di A. PACE, *L'assoluzione del legislatore capriccioso*, nota a Corte cost., 23 maggio 1985, n. 159, in *Giur. cost.*, 1985, 1159-1160.

<sup>2</sup> Così A. DE VALLES, *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1958, 3.

<sup>3</sup> F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 529.



quello di contenerne o temperarne gli sviluppi”<sup>(4)</sup>.

Questa impostazione non poteva che portare con sé, evidentemente, una tendenziale diffidenza nei confronti dell'eventuale limitazione quantitativa del prelievo fiscale, ed una sostanziale esclusione del *quantum* dell'imposta dal novero dei parametri di legittimità costituzionale delle leggi tributarie: anzi, proprio l'aspetto quantitativo dell'imposizione fiscale, vista la sua immediata incidenza sulla misura delle risorse utilizzabili dallo Stato per raggiungere gli obiettivi di riforma economico-sociale pressanti al momento dell'entrata in vigore della Costituzione, doveva essere lasciato alla discrezionalità legislativa ed alla libertà del dibattito parlamentare, non imbrigliato entro confini costituzionali predeterminati e destinati – almeno tendenzialmente – a durare nel tempo.

Non stupisce affatto, quindi, che i limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione non abbiano trovato espressa collocazione nel testo originario della Costituzione; né che l'unico tipo di limite tenuto espressamente presente nell'approvare il testo costituzionale sia stato, in fondo, solo quello minimo, ritenuto inevitabile corollario del principio di capacità contributiva, e necessaria espressione di una politica tributaria favorevole ai redditi più modesti.

Tuttavia nel momento attuale, a quasi sessant'anni dall'entrata in vigore della Costituzione, i dubbi suscitati da una lettura “aperta” dei principi costituzionali in tema di imposizione fiscale sembrano non più eludibili, e spingono sempre più a domandarsi se non sia il caso di rimeditare profondamente il rapporto tra leggi tributarie e Costituzione, tra politica fiscale, discrezionalità legislativa e giudizio di legittimità costituzionale. La crescita esponenziale dell'incidenza della politica

---

<sup>4</sup> F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, cit., 529.

fiscale ed extrafiscale sull'ordinamento giuridico, e sulle condizioni economico-sociali dei consociati, conduce quasi inevitabilmente a far emergere con forza una rinnovata esigenza di garanzia del contribuente, a fronte delle pretese sempre maggiori dell'amministrazione finanziaria.

E' infatti oramai del tutto evidente che l'eccesso di disciplina tributaria, troppo spesso scoordinata e difforme rispetto ai principi di riferimento, ha portato con sé un serie di effetti non certo positivi: “crescita marcata, e malamente distribuita, della pressione tributaria; eccessiva differenziazione dei trattamenti per le più svariate ragioni; disattenzione e disinvoltura sul piano dei principi; produzione normativa disordinata; instabilità e incertezza delle discipline di applicazione; distorsioni e stravolgimenti nei rapporti tra fisco e contribuente; moltiplicazione ed ibridazione dei tributi”. Ne conseguirebbe, dunque, “la liceità di un mutamento di prospettiva: allora (...) la questione era quella della fondazione dello stato sociale ed interventista e di uno strumento tributario adatto a tal fine; oggi, la questione in materia è diventata, piuttosto, quella della libertà e della giustizia a partire, questa volta, da coloro che sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche” <sup>(5)</sup>.

Ma se, attualmente, il diritto costituzionale tributario (e con esso larga parte del sistema dei “valori” costituzionali) tende a ruotare sempre più attorno ai problemi della giustizia dell'imposizione fiscale e della libertà del contribuente, non sembra possibile continuare ad estromettere dalla discussione il tema dei limiti quantitativi del prelievo tributario. La notevole difficoltà che si incontra nell'affrontare il profilo quantitativo dell'imposizione in una prospettiva giuridica non esclude che, in fondo, la misura dei tributi rimanga un dato di assoluta

---

<sup>5</sup> F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, cit., 531.

importanza quando si riflette sui rapporti tra Fisco e contribuente; quando si cerca di capire quali sono – o quali dovrebbero essere – gli obiettivi del sistema fiscale, e quale il suo grado di efficienza nel raggiungerli: è assai difficile ragionare di capacità contributiva, di progressività del sistema tributario, di criteri di distribuzione del carico fiscale, senza domandarsi quale debba essere la misura dell'imposizione costituzionalmente legittima. Si potrebbe, forse, persino sostenere che ogni dubbio di legittimità costituzionale di una norma tributaria in realtà nasconde al suo interno (o perlomeno comporta anche) un problema di misura del prelievo: un'imposta costituzionalmente illegittima è sempre un'imposta grazie alla quale lo Stato chiede – e, nella maggior parte dei casi, ottiene – dal contribuente più di quanto costituzionalmente dovuto<sup>(6)</sup>.

Da questo punto di vista, la problematica dei limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione dovrebbe, con tutta probabilità, essere inserita in una più ampia riflessione sulla portata dei principi di diritto costituzionale tributario, nel tentativo di restituire vera dignità – e coerenza – alle relative disposizioni della Carta costituzionale.

---

<sup>6</sup> Si tratta, evidentemente, di una estrema semplificazione, che può valere in particolare per le norme tributarie sostanziali: ad esempio, un tributo che colpisce un fatto non espressivo di capacità contributiva effettiva ed attuale del contribuente, comporta un eccesso di tassazione a suo carico, e quindi ha immediati riflessi sul piano quantitativo. Lo stesso discorso potrebbe non valere per le norme tributarie processuali; rimane il fatto, comunque, che l'eventuale incostituzionalità di una norma processuale, nella misura in cui generi effetti anche sul piano sostanziale del rapporto giuridico d'imposta, è suscettibile di tradursi in conseguenze di carattere quantitativo: ad esempio, una norma che limiti il diritto a prova contraria del contribuente, stabilendo particolari presunzioni in favore dell'amministrazione finanziaria, incide in modo mediato – ma pur sempre significativo – sulla misura dei tributi dovuti.

2. *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale nell'ordinamento italiano: sintesi dello status quo. Ineffettività di tali limiti; assoluta discrezionalità del legislatore tributario.*

Certo non v'è dubbio che il tema della limitazione quantitativa del prelievo pone, per il diritto costituzionale, questioni di notevole portata: sensazione, questa, che è destinata ad aggravarsi se si guarda allo sviluppo della dottrina e della giurisprudenza costituzionale in argomento.

Per quanto attiene il limite quantitativo minimo si può notare, in via di estrema sintesi, che l'idea della necessaria esenzione da imposta dei redditi appena sufficienti a garantire al contribuente ed alla sua famiglia un'esistenza libera e dignitosa sembra godere di larga condivisione. In linea di principio, anche la Corte costituzionale si è espressa in favore della sussistenza, nell'ordinamento italiano, di un limite minimo implicito nel principio di capacità contributiva. Tuttavia, in concreto, non si può che constatare come la Corte abbia rinunciato espressamente a sindacare le scelte del legislatore tributario in tale ambito, appellandosi al necessario rispetto della sua discrezionalità; con l'inevitabile conseguenza di esimere sostanzialmente dal controllo di costituzionalità discipline legislative che, pur ispirate in linea di principio alla tutela del minimo vitale, appaiono sotto molteplici profili insufficienti e lacunose, eccessivamente complesse, creatrici di irragionevoli disparità di trattamento (7).

L'estrema improbabilità – se non impossibilità – di ottenere una pronuncia di incostituzionalità relativa alla tassazione dei redditi minimi da parte della Corte (o perlomeno l'esame “nel merito” della questione)

<sup>7</sup> Si rimanda, in particolare, ai paragrafi 5, 6, 7 del Capitolo II della Parte Seconda.

conduce inevitabilmente a rilevare la sostanziale inesistenza, nell'ordinamento italiano, di un limite costituzionale quantitativo minimo effettivo. Esiste, semmai, una condivisa aspirazione della società civile <sup>(8)</sup> e della dottrina; esiste – forse – un limite costituzionale già valido sotto il profilo formale, in quanto implicito nell'art. 53 Cost. Non esiste un limite concreto, reale, davvero utilizzabile per sindacare la legittimità costituzionale delle scelte del legislatore tributario.

A diverse conclusioni non si giunge con riferimento alla possibile limitazione quantitativa massima del prelievo. Anzi, i limiti costituzionali massimi pongono – se possibile – problemi ancora maggiori di quelli sollevati dal limite minimo. In primo luogo, si è potuto osservare che il principio di capacità contributiva, qualificato dal carattere progressivo del sistema tributario, di per sé solo non si presta all'individuazione di un limite quantitativo soggettivo massimo al prelievo, se non in casi assolutamente marginali: vale a dire quando l'imposizione è così elevata da prelevare tutta la capacità contributiva del soggetto passivo, esaurendola. Parte della dottrina – peraltro abbastanza significativa – ritiene che nell'ordinamento italiano esista già un limite quantitativo massimo (soggettivo, ma con possibili conseguenze anche sul piano oggettivo <sup>(9)</sup>) ricavabile essenzialmente dal collegamento tra gli artt. 53, 41 e 42 Cost. Si tratta tuttavia di riflessioni che, da un lato, non

---

<sup>8</sup> Non v'è dubbio che il problema della tassazione dei redditi minimi sia sempre più all'ordine del giorno dell'agenda politica, e oggetto pressoché costante di ampia discussione, nonché – ormai – tipico ambito d'intervento della manovra finanziaria annuale.

<sup>9</sup> Il limite massimo al prelievo ricavato dalla necessità di tutelare i diritti economici esplica i suoi effetti *in primis* come limite individuale al prelievo; ma non è escluso che possa operare anche sul piano oggettivo (la somma delle economie individuali e dei diritti economici soggettivi non può non riflettersi, infatti, sulla . Si rinvia, al riguardo, alle considerazioni svolte nei paragrafi 5, 6 e 7 del Capitolo III della Parte Seconda.

conducono ad una precisa quantificazione di tale limite; dall'altro, sono oggetto di critiche di un certo rilievo, essenzialmente fondate sulla priorità assiologica del dovere di contribuzione e dell'interesse fiscale rispetto alla tutela dei diritti economici dei contribuenti.

In ogni caso, non v'è dubbio che la Corte costituzionale, in sostanza, non ha mai svolto alcun sindacato sulla misura massima del prelievo <sup>(10)</sup>. Giurisprudenza costante della Consulta ha più volte precisato, infatti, che la misura dell'imposizione è rimessa alla discrezionalità del legislatore tributario, a meno che questa non sconfini nell'assoluta arbitrarietà od irragionevolezza: caratteri, questi, finora rinvenuti – a ben vedere – in ipotesi tali da integrare già di per sé palesi violazioni del principio di capacità contributiva o di uguaglianza <sup>(11)</sup>. D'altra parte, la Corte esclude in modo netto e costante che particolari vincoli alla misura del prelievo fiscale possano essere ricavati dai principi costituzionali che proteggono i diritti economici: la tutela costituzionale della proprietà e dell'iniziativa economica privata nulla ha a che vedere, secondo la Consulta, con il sistema tributario e la capacità contributiva, né limiti al potere del legislatore tributario circa il *quantum* dell'imposizione possono essere tratti da un principio, meramente programmatico, quale la protezione costituzionale del diritto al risparmio.

Non può che ricavarsene, quindi, la sensazione che la Corte tenda

---

<sup>10</sup> Se non, come si è visto (paragrafo 8 del Capitolo III della Parte Seconda), in casi di duplicazione ingiustificata del tributo (e, in realtà, di mancanza del presupposto) e palese violazione del principio di uguaglianza.

<sup>11</sup> Arbitraria ed irragionevole, in particolare, è stata ritenuta dalla Corte costituzionale l'imposta sostanzialmente duplicata o totalmente priva di presupposto (sentenza 29 dicembre 1972, n. 200, in *Giur. cost.*, 1972, 606-622), oppure quella palesemente sproporzionata in eccesso, in violazione della parità di trattamento tra contribuenti (sentenza 17 aprile 1985, n. 104, in *Giur. cost.*, 1985, 657-661). Si rinvia, al riguardo, al Paragrafo 8 del Capitolo III della Parte Seconda.

a lasciare il più ampio margine possibile di manovra al legislatore tributario: alla preoccupazione di non intervenire sulla quantità di risorse pubbliche necessarie al raggiungimento degli obiettivi di politica economica e sociale di volta in volta definiti <sup>(12)</sup>, si è ormai da tempo aggiunto, evidentemente, il timore di aggravare ulteriormente la situazione di perenne emergenza in cui versano le casse statali. Timore cui è seguita – e segue – la pressoché ferrea applicazione della regola *in dubio pro fisco*.

Certo è che la tendenza della giurisprudenza costituzionale in questo ambito, unita alla mancata formulazione espressa di vincoli quantitativi al prelievo nella Costituzione ed alle incertezze e divergenze dottrinali, non consentono di ravvisare la sussistenza attuale, nell'ordinamento italiano, di un limite massimo all'imposizione di carattere soggettivo; né, tantomeno, di un limite oggettivo.

In definitiva, quindi, “uno degli aspetti più significativi della situazione in cui si trovano i consociati di fronte allo Stato, in Italia, è costituito dal fatto che il potere dello Stato nei loro confronti, in materia tributaria non è limitato (...). Il che implica che il potere dello stato in materia fiscale è assoluto” <sup>(13)</sup>.

---

<sup>12</sup> Chiarissimo, in questo senso, il costante richiamo al necessario rispetto della discrezionalità legislativa.

<sup>13</sup> Così E. DI ROBILANT, *L'inaccettabilità del potere assoluto dello Stato in materia fiscale*, in AA. VV., *Fisco e libertà: un dispotismo mascherato*, Roma, 1981, 47.





## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Scritti in onore di Costantino Mortati. Aspetti e tendenze del diritto costituzionale*, 1, Milano, 1977.
- AA. VV., *Fisco e libertà: un dispotismo mascherato*, Roma, 1981.
- AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981.
- AA. VV., *Critica dello Stato sociale*, Roma-Bari, 1982.
- AA.VV., *Interpretazione giuridica e analisi economica*, a cura di G. Alpa, F. Pilitini, S. Romani, S. Rodotà, prefazione di G. Calabresi, Milano, 1982.
- AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987.
- AA. VV., *Il debito pubblico*, a cura di M. Matteuzzi e A. Simonazzi, Bologna, 1988.
- AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993.
- AA. VV., *Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione*, Bologna, 1993.
- AA. VV., *In difesa del Welfare State*, a cura di G.M. Rey e G.C. Romagnoli, Milano, 1993.
- AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da G. Amatucci, vol. I, Padova, 1994.
- AA. VV., *La motivazione delle decisioni della Corte Costituzionale*, a cura di A. Ruggeri, Torino, 1994.
- AA. VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta nei giorni 13 e 14 ottobre 1992, Milano, 1994.
- AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca e A. Pizzorusso, Bologna, 1995.
- AA. VV., *Crisi fiscale e indirizzo politico*, a cura di Franco Bassanini e Stefano Merlini, Bologna, 1995.

- AA. VV., *La finanza pubblica italiana. Rapporto 1997*, a cura di L. Bernardi, Bologna, 1997.
- AA. VV., *Itinerari e vicende del diritto pubblico in Italia*, Padova, 1998.
- AA. VV., *Per una nuova Costituzione economica*, a cura di Giacinto della Cananea e Giulio Napolitano, Bologna, 1998.
- AA. VV., *Autorità indipendenti e principi costituzionali*, Atti del Convegno di Sorrento, 30 maggio 1997, Padova, 1999.
- AA. VV., *Diritto ed economia, problemi ed orientamenti teorici*, a cura di N. Irti, Padova, 1999.
- AA. VV., *Lo stato sociale in Italia. Bilanci e prospettive*, a cura di P. Donati, Milano, 1999.
- AA. VV., *Profili della Costituzione economica europea*, a cura di A. Quadrio Curzio, Bologna, 2001.
- AA. VV., *Liberi di scegliere: dal welfare state alla welfare society*, a cura di Giorgio Vittadini, Milano, 2002.
- AA. VV., *Lo Stato di diritto. Storia, teoria, critica*, a cura di P. Costa e D. Zolo, Milano, 2002.
- AA. VV., *Lo Stato moderno in Europa*, a cura di M. Fioravanti, Roma-Bari, 2002.
- AA. VV., *Liberi di scegliere: dal welfare state alla welfare society*, a cura di Giorgio Vittadini, Milano, 2002.
- AA. VV., "Trattato costituzionale per l'Europa". *Proposte relative alla fiscalità*, relazione predisposta dal Gruppo di lavoro costituito presso Astrid sulle norme tributarie da inserire nella Costituzione europea, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 104-108.
- AA. VV., *Scritti in memoria di Livio Paladin*, Napoli, 2004.
- AA. VV., *Un "io" per lo sviluppo*, a cura della Fondazione per la Sussidiarietà, Milano, 2005.
- AA. VV., *Interesse pubblico e controllo della finanza innovativa*, a cura di C. Rossano e D. Siclari, Padova, 2006.
- U. ALLEGRETTI, *Profilo di storia costituzionale italiana. Individualismo e assolutismo nello*

- stato liberale*, Bologna, 1989.
- L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, 1996.
- L. ANTONINI, *Crisi fiscale dello Stato-Nazione e ridefinizione del modello di Welfare: la via della sussidiarietà nel rapporto impositivo*, in AA. VV., *Liberi di scegliere: dal welfare state alla welfare society*, a cura di Giorgio Vittadini, Milano, 2002, 367-404.
- L. ANTONINI, G. LOMBARDI, *La difficile democrazia, la speranza della sussidiarietà*, in AA. VV., *Un "io" per lo sviluppo*, a cura della Fondazione per la Sussidiarietà, Milano, 2005, 27-71.
- L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005.
- ASSEMBLEA COSTITUENTE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Vol. I, Roma, 1970.
- G. ASTUTI, *La formazione dello Stato moderno in Italia*, Torino, 1957.
- A. BALDASSARRE, *Diritti sociali*, in *Enc. giur.*, Roma, XI, 1989.
- A. BALDASSARRE, *Diritti inviolabili*, in *Enc. giur.*, vol. XI, Roma, 1989.
- A. BALDASSARRE, *Diritti pubblici soggettivi*, in *Enc. giur.*, vol. XI, Roma, 1989.
- A. BALDASSARRE, *Libertà (problemi generali)*, in *Enc. giur.*, XIX, Roma, 1989.
- G. BALLADORE PALLIERI, *La nuova Costituzione italiana*, Milano, 1948.
- A. BARBERA, *Le libertà tra "diritti" e "istituzioni"*, in AA.VV., *Scritti in onore di Costantino Mortati. Aspetti e tendenze del diritto costituzionale*, 1, Milano, 1977, 3-63.
- S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957.
- F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, III aggiornamento, Milano, 1999, 345-359.
- G. BERGONZINI, *Indennità di espropriazione, diritto di proprietà e dovere inderogabile di solidarietà*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 718-758.
- A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952.
- A. BERLIRI, *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961.
- L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, ristampa inalterata, Milano, 1975.

- L. BERNARDI, *La finanza pubblica tra vincoli europei e avvio delle riforme: premessa e sintesi del rapporto*, in AA. VV., *La finanza pubblica italiana. Rapporto 1997*, a cura di L. Bernardi, Bologna, 1997, 9-38.
- M. BERNASCONI, *Distorsioni del sistema tributario italiano e proposte di riforma*, in AA. VV., *La finanza pubblica italiana. Rapporto 1997*, a cura di L. Bernardi, Bologna, 1997, 87-109.
- M. BERTOLISSI, *“Rivolta fiscale” federalismo riforme istituzionali. Promemoria per un’Italia che cambia*, Padova, 1997.
- M. BERTOLISSI, *Identità e crisi dello stato costituzionale in Italia*, Padova, 2002.
- M. BERTOLISSI, R. MENEGHELLI, *Lezioni di diritto pubblico generale*, Torino, 1996.
- G. BIANCO, *Costituzione ed economia*, Torino, 1999.
- M. BIGNAMI, *Costituzione flessibile, costituzione rigida e controllo di costituzionalità in Italia (1848-1956)*, Milano, 1997.
- S. BIGOLARO, G. PIVA, *Indennità di esproprio ed esproprio fiscale dell’indennità a seguito di sopravvenuti criteri indennitari*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 332-347.
- P. BILANCIA, *Libertà economica e situazioni giuridiche soggettive*, in AA. VV., *La costituzione materiale. Percorsi culturali e attualità di un’idea*, a cura di A. Catelani e S. Labriola, Milano, 2001, 312-339.
- R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992.
- R. BIN, *Lo Stato di diritto*, Bologna, 2004.
- R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Torino, 2007.
- G. BOGNETTI, *La costituzione economica italiana*, Milano, 1995.
- P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, 2002.
- A. BRANCASI, *L’ordinamento contabile*, Torino, 2005.
- G. BROSIO, C. MARCHESE, *Il potere di spendere. Economia e storia della spesa pubblica dall’Unificazione ad oggi*, Bologna, 1986.
- G. BROSIO, *La crescita della spesa pubblica*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G.

- Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 73-113.
- G. BROSIO, *La spesa per l'arte e la cultura*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 155-182.
- G. BROSIO, *La spesa per l'istruzione*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 619-634.
- G. BROSIO, *Economia e finanza pubblica*, Roma, 1993.
- G. CALABRESI, P. BOBBIT, *Tragic Choices*, New York, 1978, trad. it. *Scelte tragiche*, a cura di C. M. Mazzoni e V. Varano, Milano, 1986.
- P. CALAMANDREI, *Costituente e questione sociale*, in ID., *Costruire la democrazia – Premesse alla Costituzione*, con premessa di P. Barile, Firenze, 1995, 91- 113.
- P. CALAMANDREI, *L'avvenire dei diritti di libertà*, in ID., *Costruire la democrazia – Premesse alla Costituzione*, con premessa di P. Barile, Firenze, 1995, 115-164.
- B. CARAVITA DI TORITTO, *Art. 81 Cost., Stato sociale e intervento della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 225-233.
- P. CARETTI, U. DE SIERVO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2004.
- P. CARETTI, *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Torino, 2005.
- F. CARINGELLA, *Indennità di esproprio ed occupazione appropriativa nel panorama normativo-giurisprudenziale*, in *Urb. App.*, 1997, 7-20.
- L. CARLASSARE, *Forma di stato e diritti fondamentali*, in *Quad. cost.*, 1995, 33-66.
- L. CARLASSARE, *Conversazioni sulla Costituzione*, Padova, 2002.
- S. CASSESE, *La nuova costituzione economica*, Roma-Bari, 1995.
- L. CASSETTI, *La cultura del mercato fra interpretazioni della Costituzione e principi comunitari*, Torino, 1997.
- O. CASTELLINO, *La spesa per le pensioni*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G.

- Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 410-464.
- L.J. CELESIA, *Il sistema tributario italiano*, Roma, 1992.
- S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente: il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.
- G. CLERICO, *La spesa sanitaria*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 497-566.
- C. COLAPIETRO, *La giurisprudenza costituzionale nella crisi dello Stato sociale*, Padova, 1996.
- COMMISSIONE TECNICA PER LA FINANZA PUBBLICA, *Libro verde sulla spesa pubblica. Spendere meglio: alcune prime indicazioni*, Ministero dell'economia e delle finanze, Roma, 2007.
- G. CORSO, *I diritti sociali nella Costituzione italiana*, in *Riv. trim. dir. Pubb.*, 1981, 755-784.
- P. COSTANZO, *VII disposizione transitoria e finale*, in AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca e A. Pizzorusso, Bologna, 1995, 143-172.
- F. CUOCOLO, *Intervento* in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 85-88.
- G. DELLA CANANEA, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, Bologna, 1996.
- C. de SECONDAT barone di MONTESQUIEU, *L'espris des Lois*, trad. it. *Lo spirito delle leggi*, a cura di S. Cotta, Torino, 1973.
- B. de JOUVENEL, *The Ethics of Redistribution*, Cambridge, 1952, trad. it. a cura di I. e A. Canovari, *L'etica della redistribuzione*, con introduzione di A. Martino, Macerata, 1992.
- E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 45-66.
- E. DE MITA, *I limiti costituzionali della tassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 1041-1048.
- V. DEL PUNTA, *Fisco minimo uguale a libertà massima?*, in AA. VV., *Fisco e libertà: un dispotismo mascherato*, Roma, 1981, 61-68.

- A. DE VALLES, *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1958, 3-11.
- E. DICCIOTTI, *Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica*, in *Quad. cost.*, 2004, 733-762.
- G. DI PLINIO, *Diritto pubblico dell'economia*, Milano, 1998.
- E. DI ROBILANT, *L'inaccettabilità del potere assoluto dello Stato in materia fiscale*, in AA. VV., *Fisco e libertà: un dispotismo mascherato*, Roma, 1981, 47-60.
- D. DI VICO, E. FITTIPALDI, *Una radiografia dell'Italia di oggi*, in AA. VV., *Un "io" per lo sviluppo*, a cura della Fondazione per la Sussidiarietà, Milano, 2005, 143-181.
- F. DONATI, *Tutela dei principi costituzionali e rispetto delle decisioni di bilancio*, in AA. VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 309-346.
- F. DONATI, *Le ripercussioni delle pronunce giurisdizionali sull'equilibrio di bilancio*, in AA. VV., *Crisi fiscale e indirizzo politico*, a cura di Franco Bassanini e Stefano Merlini, Bologna, 1995, 585-629.
- R. DWORKIN, *Taking rights seriously*, Cambridge, 1977, tr. it. *I diritti presi sul serio*, introduzione di G. Rebuffa, *Una teoria liberale dei diritti nel declino del Welfare State*, Bologna, 1982.
- L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, ora in *Scritti economici, storici e civili*, a cura di R. Romano, Milano, 1973.
- L. EINAUDI, *Prefazione* a L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, ristampa inalterata, Milano, 1975, ix-xii.
- L. ELIA, *Voce Governo (forme di)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, vol. XIX, 1970, 635-636.
- EUROPEAN COMMISSION, *General government data*, 2005, reperibile presso il sito ufficiale [europa.eu.int/comm](http://europa.eu.int/comm), nella sezione *Economic and Financial Affairs/Indicators/General Government Data*.
- EUROSTAT, *Total general government expenditure*, reperibile presso il sito

- epp.eurostat.cec.eu.int*, nella sezione *Economy and finance/National accounts/Public finance*.
- EUROSTAT, *General government debt*, reperibile presso il sito *epp.eurostat.cec.eu.int*, nella sezione *Economy and finance/National accounts/Public finance*.
- EUROSTAT, *Public Balance*, reperibile presso il sito *epp.eurostat.cec.eu.int*, nella sezione *Economy and finance/National accounts/Public finance*.
- EUROSTAT, *European social statistics. Social protection. Expenditure and receipts. Data 1994-2002*, European communities, 2005.
- EUROSTAT, *Government expenditure by detailed (2nd level) COFOG function and type*, reperibile presso il sito *epp.eurostat.cec.eu.int*, nella sezione *Database/Economy and finance/Government statistics/General government expenditure by COFOG-function and by type*.
- G. FALCON, *Lineamenti di diritto pubblico*, Padova, 2003.
- G. FALSITTA, *Per un fisco "civile"*, Milano, 1996.
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2003.
- G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2007.
- A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003.
- A. FANTOZZI, *Un'occasione sfumata?*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, IV, 97-104.
- A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e limiti all'iniziativa economica privata*, in AA. VV., *La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, atti del convegno tenutosi a Milano il 6-7 maggio 1988, Milano, 1990, 377-391.
- A. FEDELE, *La riserva di legge*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da G. Amatucci, vol. I, Padova, 1994, 157-203.
- A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 971-987.
- P. FERRARI, *Il concetto di tributo nella dottrina nella legislazione e nella dottrina italiana dall'Unità al secondo dopoguerra*, in *Riv. sc. sup. econ. Fin.*, 2004, 38-70.
- G. FERRARINI, *"Scelte tragiche". Nuovi sviluppi dell'analisi economica del diritto*, in *Pol.*



- dir.*, 1978, 457-454.
- F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 486-534.
- M. FIORAVANTI, *Stato e Costituzione*, in AA. VV., *Lo Stato moderno in Europa*, a cura di M. Fioravanti, Roma-Bari, 2002, 3-36.
- S. FOIS, *La riserva di legge: lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963.
- E. FORSTHOFF, *Rechtsstaat im wandel*, Stuttgart, 1964, trad. it. di L. Riegart e C. Amirante *Stato di diritto in trasformazione*, a cura di C. Amirante, Milano, 1973.
- F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1952, 301-333.
- F. FORTE, *Note sulle norme tributarie costituzionali italiane*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1956, I, 372-421.
- F. FORTE, *Il finanziamento pubblico della "democrazia". Teoria e istituzioni*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 465-495.
- F. FORTE, *Etica pubblica e regole del gioco*, Napoli, 1995.
- F. FORTE, *Scienza delle finanze*, Milano, 2002.
- G. GAFFURI, *Rilevanza costituzionale del minimo imponibile come espressione del principio di capacità contributiva*, in *Giur. Cost.*, 1968, 1543-1554.
- G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 1999.
- S. GALLO, *Manuale pratico di diritto tributario*, Padova, 1997.
- M. GASLINI, *Questioni di diritto pubblico generale, sulle discipline dei rapporti economici*, Padova, 2004
- W. GASPARRI, *Politiche di bilancio e individuazione delle norme fondamentali sull'indennizzo espropriativo*, in *Le Regioni*, 1995, 1201-1214.
- A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970.

- M.S. GIANNINI, *Stato sociale: una nozione inutile*, in AA.VV., *Scritti in onore di Costantino Mortati. Aspetti e tendenze del diritto costituzionale*, Milano, 1997, 142-165.
- E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.
- A. GIORGIS, *La corte costituzionale riserva al legislatore la tutela dei diritti che costano?*, in *Giur. it.*, 1995, I, 529-534.
- G. GRAZIOLA, *La spesa per la difesa: problemi di definizione e di calcolo, e un'analisi del caso italiano nell'ultimo decennio*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 183-225.
- B. GRIZIOTTI, *Il principio di capacità contributiva e sue applicazioni*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1953, 348-369.
- E. GROSSO, *Sentenze costituzionali di spesa "che non costino"*, Torino, 1991.
- H.M. GROVES, *Financing government*, New York, 1950, trad. it. di V. Buffa *La finanza di uno Stato moderno*, Milano, 1953, 21.
- E. GUGLIELMINO, *La spesa per i trasferimenti alle famiglie*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 567-617.
- H. KELSEN, *General Theory of law and State*, Cambridge, 1945, trad. it. *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, 1984.
- L. JONA CELESIA, *Il sistema tributario italiano*, Roma, 1992.
- P. HABERLE, *Die Wesensgehaltgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz*, Heidelberg, 1983, trad. it. di A. Fusillo e R. W. Rossi *Le libertà fondamentali nello Stato costituzionale*, Roma, 1993.
- S. HOLMES, C.R. SUNSTEIN, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*, New York, 1999, tr. it. *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, presentazione di C. Fusaro, Bologna, 2000.
- N. IRTI, *L'ordine giuridico del mercato*, Bari-Roma, 1998.
- T. LANDI, *Interesse fiscale e finanza innovativa*, in AA. VV., *Interesse pubblico e controllo della finanza innovativa*, a cura di C. Rossano e D. Siclari, Padova, 2006, 727-756.

- S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004.
- G. LORENZON, *Il principio di capacità contributiva. L'ambito oggettivo di applicazione*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da G. Amatucci, vol. I, Padova, 1994, 305-320.
- M. LOSSANI, P. NATALE, P. TIRELLI, *La conduzione delle politiche fiscali e monetaria: l'attuale disegno istituzionale, una riflessione e una proposta*, in AA. VV., *Profili della Costituzione economica europea*, a cura di A. Quadrio Curzio, Bologna, 2001, 287-343.
- M. LUCIANI, *La produzione economica privata nel sistema costituzionale*, Padova, 1983.
- M. LUCIANI, *Economia nel diritto costituzionale*, in *Dig. disc. pubbl.*, V, Torino, 1990, 373-385.
- M. LUCIANI, *Art. 81 della Costituzione e decisioni della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 53-62.
- R. LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni. Le prestazioni di cose*, Padova, 1935.
- R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 1994.
- R. LUPI, *Diritto tributario, Parte Speciale*, Milano, 1996.
- R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000.
- F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970.
- F. MAFFEZZONI, *Capacità contributiva*, in *Novissimo digesto italiano. Appendice*, A-COD, Torino, 1980, 1009-1027.
- M. MAGGI, S. PIPERNO, *La spesa in opere pubbliche e l'analisi costi-benefici*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 227-314.
- A. MAJOCCHI, *Il patto di stabilità e i vincoli per la politica fiscale*, in AA. VV., *La finanza pubblica italiana. Rapporto 1997*, a cura di L. Bernardi, Bologna, 1997, 39-60.
- E. MALFATTI, S. PANIZZA, R. ROMBOLI, *Giustizia costituzionale*, Torino, 2003.

- I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.
- I. MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Giur. cost.*, 1987, 2310-2331.
- S. MANGIAMELI, *Appunti sullo "Stato sociale sussidiario"*, in *Teoria del Diritto e dello Stato*, 2002, 235-249.
- L. MANNORI, B. SORDI, *Giustizia e amministrazione*, in AA. VV., *Lo Stato moderno in Europa*, a cura di M. Fioravanti, Roma-Bari, 2002, 59-101.
- E. MARELLO, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giur. It.*, 1997, I, 477-484.
- G. MARONGIU, *Storia del diritto pubblico*, Milano, 1956.
- G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1995.
- A. MATTIONI, F. FARDELLA, *Teoria generale dello Stato e della Costituzione*, Torino, 2002.
- M. MAZZIOTTI, *Diritti sociali*, in *Enc. dir.*, XII, Milano, 1964, 802-807.
- F. MENCI, *Dall'IRPEF all'IRE*, in *Riv. sc. sup. econ. fin.*, n. 10/2004, 235-252.
- F. MENGARONI, *Analisi economica del diritto*, in *Enc. Giur.*, II, Roma, 1989.
- F. MERUSI, *I servizi pubblici negli anni 80*, in ID., *Servizi pubblici instabili*, Bologna, 1990, 15-34.
- G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1964, I, 3-34.
- G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione generale sulla situazione economica del paese*, - 2000, vol. I, reperibile presso il sito ufficiale del Ministero delle Finanze ([www.mef.gov.it](http://www.mef.gov.it)), nella sezione *Documenti di Finanza Pubblica*.
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione generale sulla situazione economica del paese*, - 2004, volume I, reperibile presso il sito ufficiale del

- Ministero delle Finanze ([www.mef.gov.it](http://www.mef.gov.it)), nella sezione *Documenti di Finanza Pubblica*.
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Relazione generale sulla situazione economica del paese*, - 2006, vol. I, reperibile presso il sito ufficiale del Ministero delle Finanze ([www.mef.gov.it](http://www.mef.gov.it)), nella sezione *Documenti di Finanza Pubblica*.
- MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica*, V, *Finanza*, I, *Relazione*, Roma, 1946.
- E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte I, Torino, 2003.
- E. MINNEI, *Scuola pubblica e scuola privata. Gli oneri per lo Stato*, parte II, Torino, 2004.
- F. MODUGNO, *I "nuovi diritti" nella Giurisprudenza Costituzionale*, Torino, 1995.
- A. MONORCHIO, *La finanza pubblica nella prospettiva di Maastricht*, in *Dir. econ.*, 1992, 597-605.
- G. MORCALDO, *La finanza pubblica in Italia*, Bologna, 1993.
- F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993.
- C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Tomo I, X edizione rielaborata ed aggiornata a cura di F. Modugno, A. Baldassarre, C. Mezzanotte, Padova, 1991.
- I. MUSU, *Il debito pubblico*, Bologna, 1998.
- R. NOZICK, *Anarchy, State and Utopia*, New York, 1974, trad. it. di E. Bona e G. Bona, *Anarchia, stato e utopia. I fondamenti filosofici dello "Stato minimo"*, prefazione di S. Ricossa, Firenze, 1981.
- J. O' CONNOR, *The Fiscal Crisis of the State*, New York, 1973, trad. it. di V. Grisoli *La crisi fiscale dello Stato*, Torino, 1977.
- OECD, *National Accounts – Volume IV – General government accounts – Summary (in millions of national currency)*, reperibile presso il sito ufficiale [www.oecd.org](http://www.oecd.org), nella sezione *Statistics/Public Sector, Taxation and Market Regulation/Public Management Statistics/OECD General Government Accounts - Data from 1990 Onwards*.
- OECD, *National Accounts – Volume IV – General government accounts – Expenditure by*

*function (in millions of national currency)*, reperibile presso il sito ufficiale *www.oecd.org*, nella sezione *Statistics/Public Sector, Taxation and Market Regulation/Public Management Statistics/OECD General Government Accounts - Data from 1990 Onwards*.

OECD, *Social expenditure database (SOCX), 1980-2001, 2004*, reperibile presso il sito *www.oecd.org*, alla sezione *Statistics/Social and Welfare Statistics*.

OECD, *Tax Database, Table I.2, Average personal income tax and social security contribution rates on gross labour income*, reperibile presso il sito ufficiale *www.oecd.org*, nella sezione *Statistics/Public Sector, Taxation and Market Regulation/Taxation*.

OECD, *Tax Database, Table I.4, Top marginal personal income tax rates for employee*, reperibile presso il sito ufficiale *www.oecd.org*, nella sezione *Statistics/Public Sector, Taxation and Market Regulation/Taxation*.

OECD, *Revenue Statistics 1965-2004, 2005*.

V. ONIDA, *Giudizio di costituzionalità delle leggi e responsabilità finanziaria del parlamento*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 19-42.

A. PACE, *L'assoluzione del legislatore capriccioso*, nota a Corte cost., 23 maggio 1985, n. 159, in *Giur. cost.*, 1985, 1147-1160.

L. PALADIN, *Intervento*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 279-294.

L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, Padova, 1998.

A. PESENTI, *Scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1967.

A. PETRETTO, *Economia pubblica e Unione europea*, Bologna, 2002.

C. PINELLI, *Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario*, in AA. VV., *La motivazione delle decisioni della Corte Costituzionale*, a cura di A. Ruggeri, Torino, 1994, 548-556.

A. PIZZORUSSO, *Art. 134*, in AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1981, 1-143.

- F. POLITI, *Il "costo" delle sentenze della Corte costituzionale nella recente riflessione dottrinale*, in AA. VV., *Scritti in memoria di Livio Paladin*, vol. IV, Napoli, 2004, 1753-1797.
- F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, Torino, 2003.
- D. RICARDO, *Sui principi dell'economia politica e della tassazione* (estratto), in AA. VV., *Il debito pubblico*, a cura di M. Matteuzzi e A. Simonazzi, Bologna, 1988.
- S. RICOSSA, *Fisco, liberismo e democrazia*, in AA.VV., *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*, Roma, 1981, 35-46.
- S. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1977.
- S. ROMANO, *La teoria dei diritti pubblici subiettivi*, in S. ROMANO, *Gli scritti nel trattato Orlando*, Milano, 2003, 1-136.
- R. ROMBOLI, *Il principio generale di equilibrio finanziario nell'attività di bilanciamento dei valori costituzionali operata dalla Corte*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 185-199.
- H. S. ROSEN, *Public Finance*, 2002, ed. it. a cura di C. Rapallini, *Scienza delle finanze*, Milano, 2003.
- M. RUBINO-SAMMARTANO, *Il diritto dell'arbitrato*, Padova, 2002.
- A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2004.
- P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002.
- G. SARTORI, *Elementi di teoria politica*, Bologna, 2002.
- G. SCACCIA, *Gli strumenti della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000.
- M.L. SCHIAVANO, *L'espansione degli enti pubblici in relazione allo sviluppo delle funzioni pubbliche*, in AA. VV., *Itinerari e vicende del diritto pubblico in Italia*, Padova, 1998, 341-399.
- L. SCHIAVELLO, *Sulla retroattività delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1966, I, 587-609.
- W. SCHMIDT, *I diritti fondamentali sociali nella repubblica federale tedesca*, in *Riv. trim. dir. Pubb.*, 1981, 785-807.

- F.G. SCOCA, *Espropriazione: l'indennizzo seriamente irrisorio*, in *Riv. dir. Amm.*, 1994, 423-458.
- G. SCOTTO DI CARLO, *La finanza pubblica italiana nella prospettiva europea*, Roma, 2004.
- P. SILVESTRI, *La spesa per le sovvenzioni alle imprese*, in AA. VV., *La spesa pubblica*, a cura di G. Brosio, vol. II del *Trattato di economia pubblica* diretto da F. Forte, Milano, 1987, 315-407.
- D. SORACE, *L'art. 81, quarto comma Cost., e tre tipi di sentenze della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 177-184.
- F. TERESI, *Le istituzioni repubblicane*, Torino, 2002.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Parte generale, Torino, 1997.
- G. TREMONTI, *Il futuro del fisco*, in AA. VV., *Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione*, Bologna, 1993, 49-91.
- V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.
- A. VIGNUDELLI, *Diritto costituzionale*, Torino, 2004.
- G. VITALETTI, *La crisi fiscale dello Stato e le sue alternative*, in AA. VV., *Lo stato sociale in Italia. Bilanci e prospettive*, a cura di P. Donati, Milano, 1999, 309-351.
- G. ZAGREBELSKY, *Problemi in ordine ai costi delle sentenze costituzionali*, in AA.VV., *Le sentenze della Corte costituzionale e l'art. 81, u.c., della Costituzione*, Atti del seminario svoltosi a Roma 8-9 novembre 1991, Milano, 1993, 99-155.
- A. ZORZI GIUSTINIANI, *Stato costituzionale ed espansione della democrazia*, Padova, 1999.



## GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE

- Corte cost., 14 giugno 1956, n. 1, in *Giur. cost.*, 1956, 1-10.
- Corte cost., 12 dicembre 1957, n. 129, in *Giur. cost.*, 1957, 1229-1243.
- Corte cost., 9 marzo 1959, n. 9, in *Giur. cost.*, 1959, 237-252.
- Corte cost., 18 febbraio 1960, n. 5, in *Giur. cost.*, 1960, 64-72.
- Corte cost., 9 aprile 1963, n. 45, in *Giur. cost.*, 1963, 170-177.
- Corte cost., 13 dicembre 1963, n. 155, in *Giur. cost.*, 1963, 1546-1567.
- Corte cost., 2 aprile 1964, n. 30, in *Giur. cost.*, 1964, 250-259.
- Corte cost., 16 giugno 1964, n. 45, in *Giur. cost.*, 1964, 573-583.
- Corte cost., 31 marzo 1965, n. 16, in *Giur. cost.*, 1965, 169-175.
- Corte cost., 9 aprile 1965, n. 22, in *Giur. cost.*, 1965, 198-228.
- Corte cost., 26 giugno 1965, n. 50, in *Giur. cost.*, 1965, 681-689.
- Corte cost., 12 luglio 1965, n. 69, in *Giur. cost.*, 1965, 855-863.
- Corte cost., 2 luglio 1966, n. 81, in *Giur. cost.*, 1966, 1051-1063.
- Corte cost., 6 luglio 1966, n. 89, in *Giur. cost.*, 1966, 1116-1135.
- Corte cost., 3 luglio 1967, n. 77, in *Giur. cost.*, 1967, 963-984.
- Corte cost., 12 luglio 1967, n. 103, in *Giur. cost.*, 1967, 1149-1156.
- Corte cost., 17 aprile 1968, n. 23, in *Giur. cost.*, 1968, 425-438.
- Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, in *Giur. cost.*, 1968, 1541-1554.
- Corte cost., 16 luglio 1968, n. 99, in *Giur. cost.*, 1968, 1579-1587.
- Corte cost., 8 luglio 1969, n. 119, in *Giur. cost.*, 1969, 1674-1686.
- Corte cost., 3 giugno 1970, n. 78, in *Giur. cost.*, 1970, 1037-1053.
- Corte cost., 26 giugno 1970, n. 113, in *Giur. cost.*, 1970, 1217-1221.
- Corte cost., 28 dicembre 1970, n. 201, in *Giur. cost.*, 1970, 2241-2246.
- Corte cost., 26 maggio 1971, n. 107, in *Giur. cost.*, 1971, 1119-1124.
- Corte cost., 19 aprile 1972, n. 62, in *Giur. cost.*, 1972, 275-282.
- Corte cost., 18 maggio 1972, n. 92, in *Giur. cost.*, 1972, 1147-1156.

Corte cost., 6 luglio 1972, n. 120, in *Giur. cost.*, 1972, 1289-1296.  
Corte cost., 24 luglio 1972, n. 144, in *Giur. cost.*, 1972, 1465-1488.  
Corte cost., 29 dicembre 1972, n. 200, in *Giur. cost.*, 1972, 606-622.  
Corte cost., 19 giugno 1975, n. 147, in *Giur. cost.*, 1975, 1376-1379.  
Corte cost., 10 luglio 1975, n. 201, in *Giur. cost.*, 1975, 1563-1572.  
Corte cost., 14 luglio 1976, n. 167, in *Giur. cost.*, 1976, 1053-1058.  
Corte cost., 3 agosto 1976, n. 209, in *Giur. cost.*, 1976, 1308-1315.  
Corte cost., 15 luglio 1976, n. 179, in *Giur. cost.*, 1976, 1095-1121.  
Corte cost., 20 aprile 1977, n. 62, in *Giur. cost.*, 1977, 606-622.  
Corte cost., 8 novembre 1979, n. 126, *Giur. cost.*, 1979, 1011-1032.  
Corte cost., 22 aprile 1980, n. 54, in *Giur. cost.*, 1980, 375-384.  
Corte cost., 25 giugno 1980, n. 96, in *Giur. cost.*, 1980, 746-757  
Corte cost., 23 luglio 1980, n. 119, in *Giur. cost.*, 1980, 1038-1045.  
Corte cost., 1 aprile 1982, n. 63, in *Giur. cost.*, 1982, 622-633.  
Corte cost., 14 luglio 1982, n. 134, in *Giur. cost.*, 1982, 1172-1176.  
Corte cost., 27 luglio 1982, n. 142, in *Giur. cost.*, 1982, 1249-1256.  
Corte cost., 27 luglio 1982, n. 143, in *Giur. cost.*, 1982, 1256-1270.  
Corte cost., 29 luglio 1982, n. 151, in *Giur. cost.*, 1982, 1330-1335.  
Corte cost., 17 novembre 1982, n. 186, in *Giur. cost.*, 1982, 2027-2034  
Corte cost., 29 dicembre 1982, n. 245, in *Giur. cost.*, 1982, 2356-2368.  
Corte cost., 28 aprile 1983, n. 108, in *Giur. cost.*, 1983, 487-491.  
Corte cost., 25 luglio 1984, n. 226, in *Giur. cost.*, 1984, 1599-1610.  
Corte cost., 20 marzo 1985, n. 68, in *Giur. cost.*, 1985, 478-485.  
Corte cost., 17 aprile 1985, n. 104, in *Giur. cost.*, 1985, 657-661.  
Corte cost., 23 maggio 1985, n. 159, in *Giur. cost.*, 1985, 1136-1160.  
Corte cost., 23 luglio 1987, n. 283, in *Giur. cost.*, 1987, 2209-2224.  
Corte cost., 17 dicembre 1987, n. 556, in *Giur. cost.*, 1987, 3498-3501.  
Corte cost., 2 febbraio 1988, n. 130, in *Giur. cost.*, 1988, 448-451.

Corte cost., 11 febbraio 1988, n. 170, in *Giur. cost.*, 1988, 593-596.  
Corte cost., 25 febbraio 1988, n. 219, in *Giur. cost.*, 1988, 856-862.  
Corte cost., 29 luglio 1988, n. 950, in *Giur. cost.*, 1988, 4388-4391.  
Corte cost., 6 dicembre 1989, n. 528, in *Giur. cost.*, 1989, 2409-2411.  
Corte cost., 11 dicembre 1989, n. 537, in *Giur. cost.*, 1989, 2472-2476.  
Corte cost., 23 gennaio 1990, n. 11, in *Giur. cost.*, 1990, 28-31.  
Corte cost., 12 aprile 1990, n. 211, in *Giur. cost.*, 1990, 1199-1201.  
Corte cost., 16 ottobre 1990, n. 455, in *Giur. cost.*, 1990, 2732-2746.  
Corte cost., 11 marzo 1991, n. 103, in *Giur. cost.*, 1991, 1118-1124.  
Corte cost., 15 luglio 1992, n. 336, in *Giur. cost.*, 1995, 2724-2730.  
Corte cost., 19 marzo 1993, n. 102, in *Giur. cost.*, 1993, 833-840.  
Corte cost., 16 giugno 1993, n. 283, in *Giur. cost.*, 1993, 1981-2006.  
Corte cost., 20 luglio 1994, n. 315, in *Giur. cost.*, 1994, 2680-2687.  
Corte cost., 19 gennaio 1995, n. 14, in *Giur. cost.*, 1995, 192-196.  
Corte cost., 31 marzo 1995, n. 99, in *Giur. it.*, 1995, I, 530-535.  
Corte cost., 4 maggio 1995, n. 143, in *Giur. cost.*, 1995, 1219-1227.  
Corte cost., 27 luglio 1995, n. 410, in *Giur. cost.*, 1995, 2930-2944.  
Corte cost., 24 ottobre 1995, n. 453, in *Giur. cost.*, 1995, 3551-3553.  
Corte cost., 29 dicembre 1995, n. 533, in *GT Riv. dir. Trib.*, 1996, 900-903.  
Corte cost., 5 febbraio 1996, n. 21, in *Giur. cost.*, 1996, 180-190.  
Corte cost., 15 marzo 1996, n. 73, in *Giur. cost.*, 1996, 692-697.  
Corte cost., 26 luglio 1996, n. 322, in *Giur. cost.*, 1996, 2624-2627.  
Corte cost., 22 aprile 1997, n. 111, in *Giur. cost.*, 1997, 1044-1065.  
Corte cost., 29 gennaio 1998, n. 6, in *Giur. cost.*, 1998, 36-39.  
Corte cost., 8 dicembre 1998, n. 449, in *Giur. cost.*, 1998, 3724-3728.  
Corte cost., 30 aprile 1999, n. 148, in *Giur. cost.*, 1999, 1173-1190.  
Corte cost., 24 luglio 2000, n. 341, in *Giur. cost.*, 2000, 2499-2504.  
Corte cost., 26 luglio 2000, n. 362, in *Giur. cost.*, 2000, 2609-2624.

Corte cost., 21 maggio 2001, n. 155, in *Giur. cost.*, 2001, 1220-1229.  
Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156, in *Giur. cost.*, 2001, 1229-1259.  
Corte cost., 23 luglio 2001, n. 286, in *Giur. cost.*, 2001, 2368-2373.  
Corte cost., 10 aprile 2002, n. 103, in *Giur. cost.*, 2002, 853-863.  
Corte cost., 12 aprile 2002, n. 109, in *Giur. cost.*, 2002, 899-903.  
Corte cost., 18 ottobre 2002, n. 426, in *Giur. cost.*, 2002, 3220-3225.  
Corte cost., 25 luglio 2002, n. 395, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 713-717.  
Corte cost., 10 aprile 2003, n. 124, in *Giur. cost.*, 2003, 950-954.  
Corte cost., 22 ottobre 2007, n. 348, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).