



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Cattedra di Metodologia della scienza giuridica

**Filosofie della giustizia fiscale: il tributo tra solidarietà ed
eguaglianza.**

RELATORE

Chiar.mo Prof.

Antonio Punzi

CANDIDATA

Maria Virginia Schiavone

Matr.141143

CORRELATORE

Chiar.mo Prof.

Paolo Silvestri

ANNO ACCADEMICO 2020-2021

Filosofie della giustizia fiscale: il tributo tra solidarietà ed eguaglianza.

Introduzione	5
---------------------------	---

CAPITOLO I STORIA E FUNZIONE DELLA TASSAZIONE

1. Cenni storici sulla nascita della tassazione: dallo Stato liberale ottocentesco, all'attuazione del principio di eguaglianza, fino allo Stato contemporaneo.	8
1.1 Nozione storico filosofica di tributo.	13
1.2 La nascita del problema della giustizia tributaria.	16
1.3 La funzione del tributo.	17
1.4 Il tributo oggi.	20
2. La capacità contributiva.	22
2.1 Le origini: dall'art. 25 dello Statuto Albertino all'affermazione dell'art. 53 in Costituzione.	26
2.2 I diversi orientamenti di dottrina e giurisprudenza.	29
2.3 Come misurare la capacità contributiva.	32
2.4 La funzione della capacità contributiva.	34
2.5 Il collegamento della capacità contributiva con altri principi costituzionali.	36
2.5.1 La capacità contributiva e il principio di uguaglianza dell'art. 3 Costituzione.	37
2.5.2 La capacità contributiva e il principio di solidarietà dell'art. 2 Costituzione.	38
3. L'alternativa: tassazione progressiva o proporzionale?	40
3.1 Il fondamento della scelta del principio di progressività nel sistema tributario.	43
3.2 Crisi dell'imposta progressiva.	45
3.3 Tutela del minimo vitale.	48

CAPITOLO II

TEORIE DELLA TASSAZIONE: DILEMMI ETICI

1. Teorie della giustizia fiscale: capacità contributiva e principio del benefico.	52
1.1 Tesi a sostegno del principio del benefico.....	56
1.2 La sopravvivenza del principio del benefico nell'era dello Stato Sociale...61	
1.2.1 La Tesi di Pfordten.	62
1.3 Argomenti a sostegno dell' <i>ability to pay</i>	63
1.4 La giustificazione dell'imposta.....	68
2. Giustizia fiscale e giustizia sociale.	71
2.1 L'aumento delle diseguaglianze.	73
2.2 Tributo come strumento di redistribuzione.....	81
2.3 Giustizia redistributiva.....	85
2.4 Redistribuzione della ricchezza.	89
2.5 Tassare i ricchi e soccorso ai poveri.	93
3. Dilemmi etici tra libertà ed eguaglianza. Il principio alla base della giustizia redistributiva.	98
3.1. Libertarismo: la teoria di Nozick.	99
3.2 Il contratto sociale e ipotetico di Rawls: giustizia come equità.....	103
3.3 Neoliberismo moderno.	106

CAPITOLO III

APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DELLA TASSAZIONE

1. Tassazione e libertà individuali.	110
1.1 Il rapporto tra il dovere tributario e il dovere di solidarietà.....	115
1.2 Doverosità della solidarietà: il paradosso.	118
1.3 Cosa tassare.	120
1.3.1 Tassazione dei patrimoni.	125
1.3.2 Tassazione dei redditi.	129
2. Le nuove misure redistributive.	131
2.1 La <i>Flat tax</i>	132

2.1.1 Vantaggi e svantaggi di un' imposta basata su un aliquota unica.	135
2.1.2 La flat tax in Italia.....	138
2.2 La tassazione sulle successioni.....	141
2.2.1 Misura di stampo socialista o liberale?.....	146
2.2.2 Le nuove proposte del governo.....	149
2.3 La patrimoniale.....	152
2.3.1 Patrimoniale in Italia.....	153
Conclusioni	156
Bibliografia	159

Introduzione

Il presente elaborato si presta ad affrontare il tema della giustizia fiscale, non certo con l'ambizione di farne un'esegesi esaustiva, essendo l'argomento soggetto a confini elastici ed in continua espansione. Difatti, il tema della giustizia fiscale si declina in più ambiti, tra i tanti, quello dell'eticità dell'imposta e degli aspetti di equità e redistribuzione. Invero, il tributo si presenta come il più importante strumento di ripartizione e redistribuzione della ricchezza. D'altro canto il pagamento dello stesso è uno dei principali doveri al quale il cittadino deve assolvere.

Inoltre, il tributo, e il sistema fiscale in generale, deve, inoltre, trovare la sua posizione e assestarsi tra quelle linee e quegli schemi tracciati dalle leggi e dalle norme, in particolar modo dalle norme costituzionali, che costruiscono le fondamenta del fisco sui principi della solidarietà e dell'uguaglianza.

L'imposta deve anche evolversi in correlazione alla società, difatti, il cambiamento, i bisogni e le necessità di questa si riflettono sull'intero sistema fiscale, che è necessario si adatti al contesto storico, economico e sociale che lo circonda. Dette trasformazioni impongono necessariamente una riflessione su quale sia il modello pratico di giustizia fiscale che più si adatta alla società moderna e i motivi che sostengono l'applicazione di un modello rispetto all'altro, o della convivenza di più modelli.

La prima parte del presente elaborato esplora le fondamenta storiche, filosofiche e giuridiche della giustizia fiscale.

Preliminarmente si svolgerà un breve *excursus* delle origini storiche del tributo e della giustizia tributaria, delimitandone le definizioni in una prospettiva storico-filosofica, fino ad arrivare alla moderna concezione del tributo e al suo odierno funzionamento. Ciò nel tentativo di pervenire ad una migliore comprensione dell'esatta estensione di tali concetti, per poi arrivare al centro nevralgico del capitolo, che si presta ad analizzare il principio di capacità contributiva, regola fondamentale del rapporto tributario.

Difatti, la capacità contributiva disciplina il dovere dei contribuenti di concorrere alle spese pubbliche perché lo Stato possa finanziare i servizi agli

stessi serventi, contemperando da una parte gli interessi della collettività e dall'altra quelli del singolo individuo. La capacità contributiva è disciplinata dall'art. 53 della Costituzione, di cui si analizzerà la storia, l'affermazione nel testo costituzionale, la funzione e la sua misurazione. Inoltre ne verrà offerta un'interpretazione sia dal punto di vista dottrinale che giurisprudenziale, permettendo di comprendere quelle prospettive essenziali che hanno contribuito a superare gli scetticismi che accolsero tale norma poiché considerata priva di un sostanziale contenuto.

Una particolare attenzione sarà posta al collegamento tra il dovere tributario dell'art. 53 Cost. ed una serie di valori comunemente riconosciuti. La Costituzione, infatti, precisa che il dovere di concorrere alle spese pubbliche deve avvenire nell'ambito del vincolo di solidarietà politica economica e sociale di cui all'art. 2 Cost., e anche in funzione del principio di equità stabilito dall'art. 3 Cost.

Dopo aver messo in evidenza i requisiti costituzionali, si procederà all'analisi dei criteri di giustizia che da questi scaturiscono e, soprattutto, alla consueta scelta tra l'attuazione del principio di progressività o di proporzionalità dell'imposta. Precisando come, nonostante il dettato costituzionale abbia optato per il principio di progressività, non si tratti di una scelta vincolante e stringente, e che quindi non pone un ostacolo alla coesistenza nel sistema fiscale delle imposte progressive e quelle proporzionali.

Il capitolo secondo introduce alla parte dell'elaborato che si caratterizza per lo studio del rapporto tra la giustizia fiscale e la giustizia sociale, non senza prima aver proceduto ad un'accurata analisi e ad una puntuale comparazione delle teorie della giustizia tributaria, che si sostanziano nell'applicazione del principio dell'*ability to pay* e del *benefit principle*.

Dopo aver svolto una panoramica sulle problematiche cui le declinazioni inesatte della giustizia fiscale conducono, in riferimento principalmente all'insorgenza di numerose diseguaglianze tra i contribuenti, si analizzeranno le possibili risoluzioni a tali patologie del sistema fiscale e sociale. In particolare, si volgerà l'attenzione allo strumento del tributo come mezzo per ottenere una più equa redistribuzione delle ricchezze e della sua reale attitudine ad assumere questa funzione.

Si cercherà di comprendere in che modo si esplica la giustizia redistributiva e quali siano le modalità attraverso le quali si possa giungere ad un'effettiva redistribuzione delle ricchezze, analizzando il punto di vista dei più autorevoli autori in materia fiscale. Vedremo come l'aumento della tassazione dei più ricchi, se da un lato appare una facile soluzione, dall'altro presenta molteplici criticità dal punto di vista applicativo.

Le diseguaglianze nelle democrazie moderne sono anche conseguenza del rilancio di quella matrice liberale che pone il mercato al centro del sistema fiscale e che tutela come diritto naturale quello della proprietà individuale, da cui la necessità di individuare e analizzare un principio di giustizia come base teorico-filosofica su cui fondare il sistema fiscale e sociale. A questo riguardo, verranno analizzate due filosofie politiche quali il libertarismo e l'egualitarismo, prendendo in considerazione le prospettive di due importanti esponenti, rispettivamente, Robert Nozick e John Rawls.

Infine, alla luce dei principi di giustizia tributaria analizzati, nella parte conclusiva del presente elaborato, si assiste al passaggio dall'ordinario studio astratto e dogmatico delle diverse nozioni filosofiche, al cercare di offrire una visione più casistica, sempre attraverso le lenti dei principi di giustizia tributaria, con delle proposte di tassazione (nuove o già esistenti) come la *flat tax*, l'imposta sulle successioni e l'imposta patrimoniale. L'analisi di tali tipi di imposte è finalizzata ad un ripensamento generale del sistema fiscale in termini più ugualitari e più conformi ai bisogni dei soggetti e della società odierna.

Tale ultima disanima verrà esposta non senza essersi soffermati preliminarmente sul rapporto che intercorre tra la tassazione e la libertà in capo ai singoli individui, e sull'analisi di quale sia la matrice di tale rapporto individuato nel paradosso del dovere di solidarietà.

CAPITOLO I

STORIA E FUNZIONE DELLA TASSAZIONE

SOMMARIO: 1. Cenni storici sulla nascita della tassazione: dallo Stato liberale ottocentesco, all'attuazione del principio di eguaglianza, fino allo Stato contemporanea. – 1.1 Nozione storica filosofica di tributo. – 1.2 La nascita del problema della giustizia tributaria. – 1.3 La funzione del tributo. – 1.4 Il tributo oggi. – 2. La capacità contributiva. – 2.1 Le origini: dall'art. 25 dello Statuto Albertino all'affermazione dell'art. 53 in Costituzione. – 2.2 I diversi orientamenti di dottrina e giurisprudenza. – 2.3 Come misurare la capacità contributiva. – 2.4 La funzione della capacità contributiva. – 2.5 Il collegamento della capacità contributiva con altri principi costituzionali. – 2.5.1 La capacità contributiva e il principio di uguaglianza dell'art. 3 Cost. – 2.5.2 La capacità contributiva e il principio di solidarietà dell'art. 2 Cost. – 3. L'alternativa: tassazione progressiva o proporzionale? – 3.1 Il fondamento della scelta del principio di progressività nel sistema tributario. – 3.2 Crisi dell'imposta progressiva. – 3.3 Tutela del minimo vitale.

1. Cenni storici sulla nascita della tassazione: dallo Stato liberale ottocentesco, all'attuazione del principio di eguaglianza, fino allo Stato contemporaneo.

In ogni organizzazione sociale, di qualsivoglia epoca storica, vi è la necessità di reperimento dei mezzi finanziari per l'esecuzione delle opere e l'erogazione dei servizi richiesti dalla comunità. Lo Stato deve provvedere ai bisogni dei singoli, necessita dunque di disporre di risorse economiche. Lo strumento tramite il quale rinviene le stesse è la tassazione.

Il tributo è il più importante strumento di ripartizione e redistribuzione della ricchezza del quale gli stati dispongono, di conseguenza il pagamento dello stesso è uno dei principali doveri al quale il cittadino deve assolvere. Il sacrificio imposto ai cittadini combacia, o almeno dovrebbe combaciare, con l'offerta dei servizi essenziali da parte dello Stato. Se ne trae, dunque, che maggiore è l'intervento dello Stato, maggiori saranno i costi imputati ai contribuenti.

I tributi, in maniera tanto importante quanto inevitabile, fanno intrinsecamente parte della vita quotidiana di ogni individuo e ricoprono tale ruolo sin dall'antichità. Basti pensare che la scintilla di tutte le più grandi rivoluzioni storiche sia stata innescata dal malcontento generato dall'esistenza di

un'imposizione sregolata e sproporzionata, dai tributi sempre più ingenti, senza che vi fosse possibilità alcuna di limitarla.

Orbene, la nascita del tributo ha origini antiche, sarebbe tedioso e superfluo, ai fini della presente trattazione, analizzare le più arcaiche forme di riscossione dei tributi, risalendo le medesime ai popoli che abitavano la Mesopotamia, per poi essere recepite nelle *polis* greche e ancora ereditate con successo nell'antica Roma. È sicuramente interessante notare come la funzione del tributo sia rimasta pressoché immutata nell'arco di seimila anni di storia, dai popoli antichi fino al XVIII secolo: aveva, infatti, conservato quali funzioni e finalità, la gestione del potere e la difesa dello stato. Non sono, tuttavia, le uniche caratteristiche ad essere rimaste invariate. Difatti, era rimasto inalterata anche la percezione che si ha del tributo, essendo questo sempre stato vissuto come «una istituzione odiosa ancorché necessaria e fatalmente inevitabile».¹

È Bartolo da Sassoferrato a dare una definizione perfetta di imposta, che afferma essere un gravoso peso che «*necessario subimus lege vel mero imperio eius qui habet potestatem*»². Ossia la reputa essere un sacrificio del singolo, fondato sul rapporto di potere incondizionato che il sovrano esercita sul suddito³.

Di tributo in senso moderno si può cominciare a parlare con l'affermarsi di ideologie riformiste nate in concomitanza alla caduta dell'assolutismo regio risalente al XVI secolo, con la conseguente nascita delle democrazie liberali. In seguito alla Rivoluzione francese⁴, che difatti segnò il declino dell'assolutismo, iniziò quel lungo percorso tramite il quale la sovranità, dal risiedere nelle mani del solo sovrano, man mano ha spostato il suo centro di detenzione in capo al popolo. Prima di tali rivolte nelle monarchie assolute la potestà tributaria era identificata nella figura del re, i Parlamenti nazionali non avevano giurisdizione in merito.

¹ Cfr. G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè editore, Milano, 2008, p. 4.

² *Ivi*, p.5.

³ L. Perrone, C. Berliri, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006.

⁴ La Francia fu, infatti, il primo stato che attraverso i moti rivoluzionari pose fine all'assolutismo regio e ciò grazie anche ad importanti pensatori come il Babeuf, che era una figura di spicco nel sostenere il principio dell'eguaglianza di tutti i cittadini davanti allo Stato, che coglie nei risultati della rivoluzione un'illusione popolare e è sostenitore di un'imposta diretta progressiva. Mauricio A. Plazas Vegas (trad. di Andrea Amatucci), *Il Diritto della finanza pubblica e il Diritto tributario*, Jovene, Napoli, 2009.

La suddetta rivoluzione nacque, come sopra accennato, dalla pretesa dei sudditi a che le imposte, alle quali erano costretti, fossero meno gravose e, soprattutto, sottoposte a vincoli predisposti da un'assemblea collegiale, che fosse in grado di esprimere le esigenze del popolo.

In seguito a questi moti rivoluzionari il tributo cambia forma e da "istituzione odiosa" arriva ad assumere la veste di *con-tributo*, ossia di concorso alla spesa pubblica, infatti, inizia ad essere percepito dal cittadino come un dovere giuridico volto a sostenere l'interesse dello Stato, di cui il cittadino, nelle moderne democrazie è (o dovrebbe essere) parte imprescindibile. È dunque solo a seguito di violente lotte in tutta Europa tese a contrastare il totale arbitrio del sovrano impositore che riesce a prendere piede la formula escogitata dalla Magna Charta.

È, infatti, nell'Inghilterra del 1215 che si trovano le radici della giusta contribuzione, la Magna Charta stabiliva "*nullum tributum sin lege*" ossia "nessun tributo era dovuto se non in base ad una precisa disposizione di legge", che non è altro che il pensiero espresso nel famoso slogan "*no taxation without representation*", utilizzato nelle colonie americane nel finire del Settecento per esprimere il malcontento nei confronti del Regno di Gran Bretagna.

Gli stati preunitari italiani dell'Ottocento seguirono l'onda liberista, che abbracciava l'idea di stato minimo e del *laissez faire*, la persona era identificata con i diritti proprietari, i quali erano privilegiati a fronte dell'interesse pubblico. Difatti non erano ammesse intrusioni dello Stato nella società civile e nel diritto di proprietà, il patrimonio aveva una legittimazione morale e giuridica.

Si ripudiava ogni forma di intervento da parte dello Stato e, a maggior ragione, di tassazione, salvo che non vi fosse un diretto servizio pubblico alla stessa connesso. L'imposizione, dunque, finisce per avere una funzione meramente commutativa, nel senso che i tributi sono basati essenzialmente su una prestazione richiesta dal cittadino e resa al singolo da parte dell'ente pubblico.

Difatti, tanta era l'intenzione di tenere distinto il pubblico dal privato, quanta la necessità di conservare l'assoluta libertà individuale, che qualsiasi tipo di tributo richiesto ai privati, sempre in via eccezionale, doveva essere approvato dai rappresentanti della categoria che sarebbe stata incisa dal pagamento dello stesso.

L'ideologia dell'epoca si concretava nel senso che le tasse imposte senza consenso erano un tipo di confisca che distruggeva i diritti proprietari⁵.

Il ribaltamento del ruolo dello Stato, e conseguentemente delle sue funzioni nella nuova accezione di ente redistributore, inizia ad emergere in Italia solo all'inizio del Novecento. Tale evoluzione di significato è stata sicuramente agevolata dalla finalmente acquisita unità statale. Dopo aver subito una battuta di arresto causata dalla parentesi fascista, riprende il suo sviluppo in maniera ancor più solida e sicura verso la fine della Seconda guerra mondiale. Nasce così lo Stato sociale: uno stato forte, che promuove politiche sociali tese all'erogazione di servizi pubblici, volte al soddisfacimento delle primarie esigenze economico-sociali della collettività, con il fine ultimo di liberare i propri cittadini dal bisogno e consentire la piena partecipazione alla vita pubblica.

Si è di fronte ad uno stato regolatore, uno stato redistributore, che interviene attivamente nella vita del singolo, e trova la sua legittimità etica nel principio di uguaglianza. Difatti, la necessità che i poteri pubblici intervenissero nella sfera privata della società, non era più contestabile e si era resa ormai evidente. Nell'adempiere nelle nuove e tendenzialmente ben volute, acquisite funzioni, lo Stato introdusse tributi in capo ai propri cittadini non più solo connessi all'erogazione di una specifica prestazione pubblica ma anche imposte generali, il cui montante sarebbe stato poi gestito direttamente dalle Istituzioni pubbliche, gravanti sul reddito, sul patrimonio e sul consumo⁶.

Dunque, ci si distacca completamente dall'idea di rispettare in maniera ossequiosa le volontà del privato e di evitare intromissioni pubbliche nella sfera personale del contribuente, se non strettamente necessarie alla difesa dell'incolumità privata e della sicurezza pubblica. La nuova preminente esigenza diviene quella di imporre tributi in base al principio di capacità contributiva⁷, che afferma che tutti i contribuenti devono quindi concorrere alla spesa pubblica, non in base ai servizi di cui usufruiscono ma in base alla loro disponibilità economica.

⁵Cfr. F. Gallo, *Le Ragioni del fisco*, il Mulino, Bologna, 2011.

⁶ Più specificamente, dunque, l'imposta trova giustificazione in un'ottica distributiva, non più corrispettiva, giustificata da un dovere di solidarietà, così F. Gallo, *Le Ragioni del fisco*, cit.

⁷ Si veda *infra* per l'analisi del significato e della portata del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

L'assetto del nuovo stato sociale, per quanto fondato sui nobili principi di solidarietà ed uguaglianza, rischia però di declinarsi in modo negativo, con il rischio di creare uno stato troppo assistenzialista. Tale pericolo si fonda sul seguente ragionamento: un aiuto eccessivo ai più deboli rischia di innescare la parabola del "buon samaritano": se il samaritano prevede che grazie al suo aiuto il povero si impegnerà di meno o aumenterà il suo opportunismo, il samaritano è davvero "buono" se non fa nulla, poiché ogni intervento diretto peggiorerebbe la situazione⁸.

Ulteriore aspetto negativo dello Stato sociale è la sua dispendiosità, motivo per il quale le maggiori critiche ad esso rivolte sono nell'ordine di una progressiva riduzione dei suoi costi. Tesi contrarie e diffidenti nei confronti di tale assetto economico hanno trovato, in Italia, terreno fertile per il breve periodo intercorrente tra gli anni Settanta e gli anni Ottanta del secolo scorso. Periodo nel quale si ricominciò provare empatia e a ritenere opportuna e auspicabile l'applicazione del criterio del beneficio per una corretta imposizione tributaria, retto, come è noto, dal principio della proporzionalità, naturalmente i consociati non auspicavano al ritorno allo stato Ottocentesco⁹.

Il suddetto periodo di incertezza riguardo i principi applicabili per garantire una giusta contribuzione, fu una piccola parentesi che si collocò all'interno di una struttura di imposizione tributaria ben consolidata, per quanto fu un'esitazione di breve durata aprì la strada a nuove teorie e creò terreno fertile per i pensatori al fine di formulare l'organizzazione di un sistema alternativo.

La situazione consolidata, che come accennato è stata vittima di dubbi in più momenti, vuole essere ben differente. Invero il concorso alle spese pubbliche

⁸ Cfr. J.M. Buchanan, *The Samaritan's dilemma*, in *Altruism, morality and economic theory*, E.S. Phelps, New York, 1975, p. 71 e ss.

⁹ Anche se non ci fu un ritorno all'impostazione di stato preunitario ottocentesco, si rafforzarono le teorie economico-filosofiche che vedono nel tributo una limitazione della libertà personale. Inoltre, anche grazie ad orientamenti liberisti di matrice nordamericana, si riaffermò l'idea che la proprietà fosse un diritto naturale ed originario dell'uomo e che l'unico tributo che lo stato può imporre è quello per finanziare il costo della tutela di tale diritto. Non sono, per di più, mancate posizioni in merito di tipo estremista, come quella presa da Murray Rothbard si veda *Anatomy of the State*. *Ludwing von Mises Institute*, 2009, Auburn, che considera qualsiasi tipo di tassazione come un furto legalizzato da parte dello stato ai danni dei cittadini. Posizione questa sicuramente ereditata da Robert Nozick, che definiva la tassa come una limitazione coercitiva dello Stato sul diritto di proprietà dell'individuo per il finanziamento della spesa pubblica (Vd. R. Nozick, *Anarchia, Stato e Utopia*, Il Saggiatore, Milano, 1974).

trova giustificazione nel dovere costituzionale di contribuzione e la tassazione ha assunto la veste di mezzo redistributivo, tramite il quale si concretizza il principio di solidarietà, che caratterizza il nostro odierno stato democratico¹⁰. I principi commutativi e di tutela della proprietà sono stati sostituiti dai principi di equità e di giustizia distributiva. Nella stessa Costituzione, agli articoli 42 e 43, i diritti proprietari sono previsti in maniera da non prevalere sui diritti economici né, e soprattutto, sui diritti civili e sociali. Ciò è dovuto, nel pensiero dei costituenti, alla circostanza che una società fondata solo sul mito della proprietà, in cui non sussiste l'idea di stato ausiliario, generi una società senza alcuna coesione sociale.

Si conclude, dunque, che lo Stato sociale caratterizzato da sistemi fiscali di tipo liberal-democratico, non sia andato esente da aspre critiche, sempre più insistenti e frequenti con il passare del tempo, tanto che si assiste in tempi recenti ad un ritorno in auge del sistema di tipo liberale sganciato da alcun tipo di funzione redistributiva, tale da essere definito neoliberalismo fiscale¹¹. Si può, dunque, constatare che il tributo ha trovato, nel corso della sua esistenza, diverse giustificazioni ed è stato vittima di diversi umori a seconda delle politiche economiche statali che si sono susseguite nel tempo.

1.1 Nozione storico filosofica di tributo.

Analizzare le radici e il contesto storico da cui deriva il tributo non ci ha ancora condotto alla risposta ad una domanda che, ai fini della trattazione, è tanto scontata quanto imprescindibile: cosa è il tributo?

La realtà è che non esiste una definizione normativa del tributo, le definizioni che troviamo oggi sono elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali. La Costituzione è di fatto indifferente alla nozione di tributo ma ci è possibile

¹⁰ Il principio di solidarietà si rinviene all'articolo 2 della Costituzione che espressamente sancisce la necessità che il singolo adempia ai propri "doveri inderogabili di solidarietà pratica, economica e sociale". Tuttavia per quanto la norma sembri chiara e dalla diretta portata precettiva, le problematiche legate alla sua attuazione non sono poche, a partire dalla effettiva percezione dei contribuenti del tributo. Infatti, nei tempi recentissimi c'è stato un grande allontanamento dei contribuenti dall'idea di quello che è lo stato sociale, le quali saranno più analiticamente affrontate nel proseguo della presente trattazione.

¹¹ Definizione dataci da Franco Gallo il quale utilizza questa espressione " *per differenziarlo dal liberalismo ottocentesco*". F. Gallo, *Le Ragioni del fisco*, cit.

ricostruire tale definizione attraverso le pronunce della Corte costituzionale¹². Da queste, uno dei primi e principali profili che emerge è quello della coattività¹³: è proprio la corte che definisce il tributo come « prelievo forzoso di risorse economiche » anche se non considera tale carattere sufficiente di per sé a qualificare un certo obbligo di pagamento in senso tributario. La coattività del tributo è espressione della sovranità dello Stato, il dovere tributario ha una matrice pubblicistica, in quanto l'obbligazione di pagamento nasce dalla legge e non da un fonte contrattuale, da qui la qualifica di tributo come obbligazioni *ex lege*.

Altro elemento di cui si compone il tributo, anch'esso desumibile dalle sentenze della Corte¹⁴, è quello della sua "finalità", o meglio della sua destinazione, del suo scopo, tale deve essere quello di realizzare un finanziamento di un pubblico servizio erogato dallo Stato. Le risorse ai cittadini sono sottratte senza possibilità di restituzione, poiché essi devono sostenere il peso del prelievo, tali obbligazioni hanno ovviamente un presupposto che è la cosiddetta capacità economica, espressione con cui intendiamo nient'altro che la capacità di contribuire alle spese pubbliche del cittadino¹⁵.

Un'altra importante fonte che ci ha fornito un ulteriore inquadramento del tributo è la Scienza delle finanze. Una delle definizioni più accreditate è quella che considera il tributo come una «prestazione patrimoniale che comporta il sorgere di un'obbligazione collegata ad un presupposto economico ed il suo gettito è destinato al finanziamento delle spese pubbliche»¹⁶. In tutte le definizioni che la dottrina nell'ambito della Scienza delle finanze ci ha tramandato, si riscontra la presenza di un duplice requisito: il potere di imperio esercitato dall'ente pubblico e il presupposto di fatto unito all' assenza di un qualsiasi speciale vantaggio del soggetto passivo in contropartita ad un servizio pubblico determinato.

¹² L. Perrone, C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, 2006.

¹³ Tutte le volte che la Corte ha definito un'entrata come tributaria il carattere della coattività era imprescindibile. Tra le sentenze più significative troviamo quelle pronunciate riguardo all'ammissibilità del referendum abrogativo: ad esempio la *Sent.26/1982*.

¹⁴ Soprattutto le sentenze della Corte riguardanti il canone Rai, Corte Cost., sent 81/1963 e Corte Cost., sent. 284/2002.

¹⁵ Anche in questo caso è stata la Corte Costituzionale a far riferimento, oltre che alla coattività e alla destinazione del tributo, anche al presupposto economico rilevante, specificatamente nelle sent. Corte cost. 73/2005 e 238/2009.

¹⁶ Cfr., F. Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Cap. I, (undicesima ed.). Utet Giuridica, 2001.

Inoltre, volendo prescindere da stingenti definizioni lessicali, si può definire il tributo anche rispetto alla sua strumentalità e alla percezione che si ha di esso, in maniera quindi più astratta e più aggiornata. Con questo sguardo il tributo non è più solo un prelievo forzoso, non è più solo la faccia negativa del costo dei diritti¹⁷ ma assume la funzione di strumento di giustizia distributiva. Lo stesso Ezio Vanoni, presentando in parlamento il disegno della perequazione tributaria, diceva che: «Nello Stato moderno, di fronte alla concezione che noi abbiamo della società e del dovere primo del cittadino di dare la sua solidarietà all'ordinato svolgersi della vita civile, l'imposta non può essere intesa che come l'espressione del dovere morale e civico che grava su ognuno di noi, di concorrere al bene della società»¹⁸. Vanoni pone l'accento quindi sul carattere patriottico e solidaristico che assume in tributo¹⁹, d'altronde nel moderno costituzionalismo partecipativo, dove è fondato il principio solidaristico ed egualitario²⁰, il prelievo non può essere giustificato solo per finanziare i servizi pubblici essenziali resi dall'ente pubblico. Tale visione è lo specchio di quella che è stata l'evoluzione dell'uomo inserito in una struttura sociale quale lo stato moderno: è superata la concezione che pone in stretto contatto l'uomo con i diritti proprietari e viene riconsiderato nel suo aspetto morale, politico e sociale. L'imposta appartiene alla giustizia, non commutativa ma distributiva; per il contribuente è un dovere morale e giuridico²¹, è infatti la stessa Costituzione che all'art. 2 decreta il dovere di solidarietà nei confronti della comunità²², e tra questi doveri rientra anche quello di contribuire alle spese pubbliche. La tassazione comporta sì un sacrificio del singolo, che però andrà a dare risalto alla sua posizione di membro della società.

Analizzando dunque la nozione di tributo non si può prescindere dalla sua obbligatorietà intrinseca, è infatti un *obligatio ex lege*, ma deve essere anche dato

¹⁷ Cfr. F.Gallo, *Le Ragioni del fisco*, cit.

¹⁸ G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit, p. 8.

¹⁹ Così non solo E.Vanoni, anche Gian Antonio Micheli nell'Obbligazione tributaria del 1979, definendo i confini della nozione di tributo lo percepisce come un «dovere inderogabile di solidarietà».

²⁰ F. Gallo, *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.* 2009,03,553.

²¹ Vedi *supra* nt. 13.

²² Il dovere di solidarietà ex art 3 Costituzione presenta degli aspetti problematici specialmente perché il conflitto con l'obbligatorietà di pagare i tributi, vedi *infra*.

rilievo alla sua funzione di riparto degli oneri e la sua attuazione di una giustizia redistributiva²³.

1.2 La nascita del problema della giustizia tributaria.

Simultaneamente alla delimitazione dei confini della natura e della funzione dell'imposta sorge il problema della giustizia tributaria; questa coinvolge non solo il rapporto tra il fisco e il contribuente ma anche, e soprattutto, il rapporto tra contribuenti²⁴: se un contribuente non paga la sua parte di partecipazione al costo dei servizi che dilaziona lo Stato, sarà un altro a dover supportare tale costo, per suo conto e per l'altro. Ciascun contribuente deve pretendere un equo riparto del carico pubblico e non deve subire un concorso alle spese superiore alla sua capacità contributiva²⁵, da ciò emerge il carattere dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

L'essenza della giustizia tributaria consiste soprattutto nell'uguaglianza nella partecipazione alla contribuzione, ossia quando di fronte a situazioni simili si applicano le stesse regole, in situazioni uguali devono corrispondere tributi uguali. Giustizia tributaria è parità di trattamento. Non solo. L'idea di giustizia tributaria è vastissima, a livello costituzionale è tutelata dagli artt. 2, 3 e 53 Cost²⁶. Un'altra veste che può assumere l'applicazione della giustizia tributaria si riscontra di fronte alla così detta "capacità contributiva": ogni soggetto deve pagare in proporzione al reddito da questo percepito; non solo, perché possa sussistere giustizia tributaria, per la determinazione del pagamento del singolo, bisogna prendere in considerazione altri indici oltre il mero reddito percepito, ad esempio, una famiglia di grandi dimensioni dovrà sostenere maggiori spese rispetto ad una famiglia più ristretta. Dunque l'errato riparto dei tributi, si avvantaggia alcuni membri della comunità, ma al danno di altrettanti²⁷. La

²³ Aspetto che verrà analizzato in modo più approfondito in seguito.

²⁴ G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., p. 9.

²⁵ Vedi nt. 19.

²⁶ L'approfondimento di tali articoli è essenziale ai fini della trattazione, si tratterà di questi in seguito.

²⁷ Tale concetto è stato espressamente sancito dalla Costituzione spagnola, la quale ha affermato che «*la distribuzione ingiusta dei carichi fiscali è da evitare poiché quanto non è pagato da chi dovrebbe pagare dovrà essere pagato da altri con maggior spirito civico o con meno possibilità di frode*», L. Perrone e C. Berliri, *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, cit., 2006.

capacità contributiva è il presupposto limite al potere impositivo, è lapalissiano, infatti, come si possa parlare di giustizia tributaria solo in ordinamenti moderni, che si distaccano da quelle realtà fondate su basi potestative ed autoritative.

Il problema di ciò che è la giustizia e di come realizzarla è questione nata fin dai primi ordinamenti giuridici evoluti, ed è rimasto argomento vivo fino ai giorni nostri, il concetto di giustizia evolve a fianco alla società, soprattutto nell'ambito più circoscritto della giustizia tributaria. Cosa è la giustizia tributaria e come applicarla oggi, con quali strumenti e con quali finalità, è oggetto di questa trattazione.

1.3 La funzione del tributo.

Nella nostra società è facile associare l'imposizione tributaria ad una costrizione ingiusta e copiosa. Lo stesso Vanoni aveva una concezione del sistema fiscale ad oggi totalmente attuale: l'imposta deve essere sopportabile, non deve essere opprimente, non deve scoraggiare la produzione del reddito e non deve diventare causa tecnica di evasione.

Il sistema tributario deve quindi essere basato su un rapporto di collaborazione tra ente impositore e contribuente, collaborazione che può reggersi solo quando sussiste fiducia negli enti impositori e nell'organizzazione statale generale. Qualora tali presupposti non sussistano, la tassazione sarà percepita solo come un "furto" legalizzato²⁸. È, infatti, nei momenti storici di minore fiducia nelle istituzioni che si sviluppa il fenomeno dell'elusione, elusione che non può essere sconfitta solamente con sanzioni fiscali, ma per mezzo di una struttura sociale che, apriori, disincentivi questo fenomeno. È dunque necessario che le leggi fiscali siano giuste, generali ed uguali per tutti i cittadini²⁹ e che l'elusione non venga considerata come evento inevitabile, per tale motivo la fissazione delle aliquote deve prescindere dall'evento elusivo.

²⁸ L'idea di "furto legalizzato" ha matrice libertaria, questa considera la tassazione come una sottrazione di ore di lavoro, posizione presa da molti esponenti libertari tra cui Robert Nozick.

²⁹ E. De Mita, *L'interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

Il tributo ha più funzioni, una di esse, come già detto, è quella di giustizia sociale. Funzione che è ben tracciata nella nostra Costituzione ma che ha radici in tempi precedenti all'assemblea costituente del 1946. Troviamo tali radici nel Codice di Camaldoli³⁰, il quale statuisce che: i sacrifici devono essere richiesti nei modi e nei tempi che ne rendano meno grave la sopportazione, nell'amministrazione del denaro pubblico devono seguirsi sistemi meno complessi e più economici possibili e l'imposizione deve essere tale da non opprimere il soggetto e deve essere anche proporzionata per poter provvedere alla sua famiglia. Da tali limiti indicati nel Codice di Camaldoli è evidente come nei tempi primigeni della tassazione moderna già sussistevano ideali che sono tutt'oggi più che attuali, applicabili e, soprattutto, ad oggi, auspicabili.

Sarà poi Ezio Vanoni ad ereditare tali precetti ed illustrarli all'Assemblea Costituente di cui egli farà parte, allegando, ovviamente, anche il suo personale apporto. Vanoni si oppose, infatti, all'aumento del gettito fiscale, promosso da chi lo vedeva necessario in un'Italia devastata dal dopoguerra, piuttosto auspicò uno "sviluppo delle imposte ordinarie" attraverso accertamenti di maggior rigore per ridurre l'evasione.

Far riferimento ai padri costituenti e all'ideologia dell'epoca potrà sembrare anacronistico in via teorica, data la frenetica evoluzione degli ultimi settant'anni, invece, nella pratica è argomento di attualità giornaliero.

Altro pilastro dell'ideologia del Vanoni è quello del limite della potestà tributaria: il tributo non è un compenso che il contribuente deve allo Stato, basato sulla quantità di servizi pubblici di cui il contribuente attivamente gode, se così fosse bisognerebbe quantificare i servizi goduti dal singolo e ciò è impossibile. L'imposta deve essere fondata sulla ricchezza dei singoli, considerando altri fattori come il reddito, la produzione, il consumo e la situazione personale del singolo contribuente.

Fu ancora Vanoni che auspicò una riforma tributaria per garantire un clima di rispettiva fiducia tra fisco e contribuenti, perché si crei tale rapporto, i contribuenti devono sentirsi coinvolti personalmente nella necessità,

³⁰ Il Codice di Camaldoli è un documento programmatico elaborato in Italia nel luglio 1943 da un gruppo della Democrazia Cristiana, che si stava formando in quel periodo e che dopo la Seconda guerra mondiale fu, per diverse legislature, il maggiore partito di governo.

nell'importanza e nell'equità dell'imposizione fiscale. C'era, e c'è tutt'oggi, la necessità di creare un sistema in cui non c'è alcuna giustificazione per l'evasione³¹, non sussiste giustificazione se le aliquote sono basse e proporzionate alla capacità contributiva dei singoli, questa era la missione del Vanoni: costruire un sistema fiscale che garantiva la funzione insita e moderna del tributo, ossia la giustizia fiscale. La giustizia fiscale oggi è, o quantomeno dovrebbe essere, uno dei presupposti essenziali per l'attuazione della democrazia. L'idea di Vanoni del sistema fiscale si concretizzò con l'approvazione della l.n. 25/1951, detta legge di "perequazione tributaria", tale termine significa far pagare di più a chi ha di più, per sgravare i meno abbienti; propone quindi una distribuzione interna del tributo finanziando comunque i servizi essenziali adeguatamente, senza però inasprire l'onere totale. La legge di perequazione tributaria fa' presto pensare alla patrimoniale, argomento di estrema attualità di cui si parla negli ultimi anni non solo in Italia, ma anche, e soprattutto, in America³². La reiterazione della proposta di tassare i super ricchi con aliquote maggiori oggi, mette in luce lo sventurato destino che ha avuto la riforma del Vanoni, che non fu colta fino in fondo.

È dunque aspirazione di tutte le epoche auspicare un'equa distribuzione, è il fine a cui tende ogni riforma tributaria degli ultimi decenni; l'equa redistribuzione è stata inoltre collegata ad altri fattori come ai principi utilitaristici, a finalità politico-sociali, all'esercizio di libertà fondamentali e via dicendo³³. L'intervento dello Stato nell'imposizione dei tributi svolge un ruolo cruciale, saranno le politiche attuate che garantiranno una re-distribuzione della ricchezza o, all'inverso, ad acuire le disuguaglianze, creando classi super ricche di fronte a classi super povere. La distribuzione della ricchezza può assumere un duplice significato³⁴: da una parte una redistribuzione in senso sociale, che vuole incidere con maggiori aliquote sulla fascia dei più benestanti e utilizzare tali finanziamenti per i servizi pubblici usufruiti dalla maggioranza della popolazione,

³¹ Ezio Vanoni voleva indurre l'opinione pubblica a condannare moralmente gli evasori ed infatti disse « la più grande rivoluzione che si sia mai tentata nel nostro paese era necessariamente e soprattutto una rivoluzione morale».

³² In America si chiama *Wealth tax* ed è una tassa che vuole ricadere sulla fascia dei super ricchi auspicata dalla parte più radicale del partito democratico, nello specifico proposta da Bernie Sanders, di questa proposta tratterò nel terzo capitolo.

³³ Così D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, il Mulino, Bologna, 2014.

³⁴ *Ivi*, p. 320 e ss.

o per erogare sussidi. È improntato al lato sociale della redistribuzione anche l'ancoraggio della quantificazione dell'imposta alla capacità contributiva, cioè prelievi basati sulle ricchezze dei consociati. In questo senso le regole di ripartizione dei carichi pubblici assecondano logiche fiscali e non socio-politiche. Dall'altra parte si può intendere la redistribuzione come strumento per ridurre le disuguaglianze, attraverso la distribuzione dei diritti proprietari con un diretto finanziamento dei mezzi finanziari tra individui e classi sociali, e non già per procurare risorse allo stato da usare nell'erogazione di spese aventi pubblica utilità.

In Italia è sicuramente più diffuso il primo significato di redistribuzione, ciò in coerenza al carattere solidaristico dell'imposta; dovrebbero essere i più ricchi, in ragione della loro capacità contributiva, a finanziare le spese pubbliche, realizzando così una redistribuzione tra contribuenti diversamente dotati dal punto di vista economico. In tal senso l'imposta assume la funzione di livellare le ricchezze nella società con impronta solidaristica, funzione che coniuga perfettamente con la progressività, propria del sistema tributario³⁵.

1.4 Il tributo oggi.

Come ben chiarito in Costituzione, il sistema tributario è improntato al principio di progressività, il cui funzionamento si manifesta nell'imposta che aumenta al crescere del reddito e, di conseguenza, si avranno aliquote più alte per redditi elevati, questo come espressione solidaristica ed egualitaria cui il sistema tende. Tal equità tributaria non deve essere messa in dubbio dalla crisi dell'imposta generale e cumulativa del reddito che si sta diffondendo. Oggi si può parlare di crisi dell'imposta personale, non solo in Italia, ma in tutto il mondo occidentale, infatti, come sopra accennato, il disegno redistributivo comincia a fallire e si sta riaffermando il sistema proporzionale e il criterio del beneficio, criterio molto apprezzato dai fautori delle teorie liberiste, principio secondo cui l'onere fiscale che ciascun contribuente è chiamato a sostenere deve corrispondere

³⁵ *Ibidem.*

al beneficio delle spese di cui egli viene a godere. Tale crisi della progressività³⁶ è stata causata da una forte sfiducia da parte dei contribuenti e dei governi, che ha portato ad una più ampia negazione del sistema tributario nel suo complesso. Il sistema ha cominciato a vacillare di fronte alla crisi economica dell'ultimo ventennio, questa ha innescato nei contribuenti una sfiducia sistematica, infatti, si è diffusa l'affermazione dell'individualità e di protezione personale di fronte ai sistemi di mercato che hanno fallito e hanno portato ad una crisi globale a scapito dei singoli. I contribuenti oggi sono propensi ad attribuire più valore ai principi della stabilità e alla sicurezza individuale rispetto a quelli redistributivi³⁷, questa nuova visione si è percepita anche attraverso le proposte avanzate negli ultimi anni, come la *flat tax*, che prevede un'aliquota fissa senza quota esente e senza deduzioni e detrazioni. La conseguenza dell'attuazione di un'imposta come la *flat tax* costituirebbe il tramonto del principio di solidarietà, in quanto verrebbero avvantaggiati i più ricchi e il peso economico sulle classi meno abbienti sarebbe insostenibile³⁸.

Dunque, in questo periodo storico è necessario riaffermare il principio di progressività sostanziale a scapito di quello formale e nominale che ha conosciuto il successo a seguito di quella frattura, sopra accennata, del funzionamento del sistema tributario che ha caratterizzato gli anni Settanta e che oggi è preminente.

Altro fenomeno che ha contribuito alla crisi del tributo personale progressivo è stato quello di globalizzazione e delocalizzazione, quest'ultimo ha reso incerto il presupposto della coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente che la deve finanziare, e di conseguenza ha messo a rischio la sovranità tributaria degli Stati.

Per contrastare gli effetti negativi scaturenti dal sempre più incisivo fenomeno della globalizzazione bisognerebbe che egli Stati si impegnassero a stipulare accordi internazionali, inoltre sarebbe opportuno potenziare il coordinamento comunitario al fine di rafforzare lo scambio di informazioni tra i così detti "paradisi fiscali", con la finalità ultima di creare una sorta di armonizzazione tra gli stati, prevedendo trattamenti fiscali uniformi.

³⁶ Si veda *infra* per l'approfondimento del principio progressività.

³⁷ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit.

³⁸ Si veda *infra* per l'analisi più approfondita della *flat tax*.

Sono stati molteplici gli accordi che invitano gli stati ad attuare i principi di trasparenza e di *fair play*.

Conseguenza della generale sfiducia nel sistema tributario odierno si riscontra anche nell'evasione fiscale, fenomeno largamente diffuso. Una delle cause dell'evasione è l'assenza di spirito civico dei contribuenti, difetto sistemico non solo dell'Italia contemporanea ma risalente fin dal Rinascimento³⁹. L'evasione altera i criteri di ripartizione dell'imposta, è dunque obbligatoria la lotta all'evasione per rispettare i principi costituzionali di solidarietà e redistribuzione, di conseguenza anche per la sussistenza della giustizia tributaria. Per recuperare fiducia nel sistema del tributo progressivo bisognerebbe attuare politiche che tendono alla lotta a tale evasione, che lo Stato prova debolmente ad arginare attraverso la previsione di forme di tassazione più rapide, di facile applicazione e molto spesso concordate con le categorie a rischio evasione.

In conclusione nell'ultimo ventennio, data la sfiducia sull'intero sistema impositivo, per le cause sopra esposte, è nata una "crociata anti-tasse"⁴⁰, spinta da un'ideologia liberale che ritiene che l'intervento dello Stato abbia un effetto negativo per il benessere collettivo e che ogni tentativo di redistribuire la ricchezza dà vita a forme perseguimento delle rendite.

Tale crociata è figlia di una cultura ultra-individualistica propria di questo periodo, che cancella i fondamenti su cui di basa una società, che vuole mettere da parte di principi di solidarietà e di eguaglianza che ci legano gli uni agli altri in quanto parte di un'organizzazione statale. A fronte di quanto sopra detto è necessario un ripensamento delle politiche fiscali.

2. La capacità contributiva.

Come si è evidenziato sopra, è assodato che ogni collettività organizzata implica delle attività e delle opere poste in essere per l'interesse comune, per tale necessità è indispensabile reperire i mezzi necessari.

³⁹ G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., p. 38.

⁴⁰ Cfr. L. Pennacchi, *L'eguaglianza e le tasse*, Donzelli editore, Roma, 2004, p. 4.

A tale onere devono ottemperare i membri delle comunità, il dovere di concorrere ai carichi pubblici è sancito dall'art. 53, primo comma, della Costituzione, che è la regola fondamentale del rapporto tributario. È, infatti, la norma costituzionale di riferimento che definisce la capacità contributiva; il primo comma stabilisce che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”.

Il suddetto principio disciplina la ripartizione dei carichi pubblici contemperando l'interesse generale della collettività all'acquisizione dell'entrata e quello individuale dei singoli al rispetto del loro patrimonio. Sarà, quindi, necessario stabilire i criteri di giustizia distributiva in base ai quali individuare la parte delle spese pubbliche che deve far carico a ciascuno dei consociati.

L'inserimento dell'art. 53 nella Costituzione ha il fine di limitare la potestà legislativa in materia tributaria, poiché era opportuno che nella Costituzione trovassero espressione, oltre al potere dello Stato di procedere al prelievo delle imposte, eventualmente anche in maniera coattiva, anche dei limiti inerenti al suo esercizio: un limite formale, che si individua nel principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Costituzione⁴¹, ed un limite sostanziale, costituito dalla capacità contributiva dei soggetti obbligati al pagamento dei tributi. La capacità contributiva finisce così per essere un vincolo per il legislatore, che troverà in questa un limite al suo potere discrezionale, ed un limite a tipizzare come presupposti di imposta certi comportamenti sociali che non risultano essere manifestazioni di ricchezza⁴². La capacità contributiva si pone, dunque, quale misura e limite dell'intervento normativo e quindi come criterio difensivo e protettivo rispetto al prelievo fiscale.

Dunque, come appena accennato, il comma primo dell'art. 53 tutela due interessi: quello della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche, espressione del fondamento solidaristico cui è improntato il sistema tributario, e

⁴¹ L'art 23 della Costituzione prevede che “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”. Tale disposizione non riguarda solo le prestazioni tributarie ma la generalità delle prestazioni imposte. Il principio di riserva di legge nell'ambito della materia tributaria rafforza il principio di legalità e di rappresentatività assicurando la democraticità delle scelte.

⁴² E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2011, p. 87.

quello del singolo al rispetto della propria capacità contributiva, espressivo della funzione garantistica della norma.

Il dovere di contribuire alle spese da parte dei contribuenti ha il suo fondamento nel dovere di solidarietà politica sancito dall'art. 2 della Costituzione, che esprime l'interesse di tutti alla vita dell'ente, e non già nella individuazione dei benefici generali o particolari che i singoli individui ricevono direttamente dallo Stato. Questo anche perché non esiste un valido parametro per calcolare i singoli vantaggi che il singolo ricava dal complesso dei servizi pubblici, non si possono giustificare tutte le entrate pubbliche in termini commutativi, e quindi è necessario l'utilizzo della formula sancita nell'articolo 53.

È evidente che si possono riscontrare due ben distinte impostazioni che interessano il bilanciamento tra l'interesse fiscale e la tutela delle libertà individuali dei contribuenti⁴³. La prima, figlia del pensiero di Locke, muove dall'idea che l'art. 53 intenda regolare un possibile conflitto tra i singoli contribuenti e di conseguenza afferma la prevalenza dei diritti individuali sul potere di imposizione, e prevede che la potestà di imposizione sia giudicata quale inclinazione della clausola essenziale (art. 2 Costituzione) che garantisce la libertà e la proprietà dell'individuo. La seconda, invece, ravvisa la priorità del potere pubblico e dell'interesse fiscale rispetto alla sfera individuale del singolo, e perciò in questo caso il conflitto che l'articolo 53 vuole regolare è tra i contribuenti e lo Stato, e la sua finalità è di porre un limite al potere impositivo dello Stato. In tale impostazione si stabilisce, infatti, che l'interesse generale della collettività è un valore supremo e totalmente prevalente, addirittura assorbente, sull'interesse del singolo, e quindi che la potestà tributaria è destinata a dominare sugli interessi individuali.

Dunque è consolidato il convincimento per cui l'articolo 53 della Costituzione costituisce una pietra angolare dell'ordinamento tributario, contenendo l'enunciazione dei due valori di fondo intorno ai quali si sviluppa la normativa fiscale: la capacità contributiva e l'interesse fiscale.

⁴³ Cfr. P. Boria, Art. 53, in *Commentario alla Costituzione*, di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, UTET, Torino, 2006, p. 1061.

Si rinviene quindi che l'obiettivo dell'interesse fiscale è quello di acquisire risorse finanziarie per garantire la vitalità e lo sviluppo della collettività, eventualmente anche a scapito di diritti essenziali degli individui quali la proprietà, proprio in vista dell'attuazione di una solidarietà che si deve esprimere anche sul piano economico, e quindi attuarsi come limite alla libertà del singolo ed alla sua integrità patrimoniale. Tale rinuncia dei singoli ai suddetti diritti avviene in ossequio a dei valori, incorporati nell'interesse fiscale, verso i quali ogni individuo mostra una naturale propensione, poiché è attraverso questi che avverrà il conseguimento degli obiettivi costituzionalmente garantiti. Giacché ogni membro della collettività rinuncia alla tutela dei suoi diritti inviolabili, questo si trova in una posizione tale da poter richiedere che sia attuato un disegno organizzativo idoneo a consentire una concreta acquisizione delle risorse finanziarie necessarie per il perseguimento delle finalità costituzionalmente prefigurate⁴⁴.

Si dissocia da questa visione, invece, la Corte Costituzionale⁴⁵ che sancisce che è estranea all'art. 53 l'affermazione di un interesse pubblico alla rapida e sicura riscossione delle entrate tributarie atto a giustificare la compressione di interessi privati, anche se tutelati a livello costituzionale.

Inoltre, è interessante analizzare la posizione strutturale che assume l'art. 53 nella Costituzione, questo viene collocato sotto il titolo IV, dedicato a regolare i "rapporti politici", questo perché l'imposta aveva una funzione meramente commutativa⁴⁶. Inoltre tale sistemazione si spiega poiché il tributo è una prestazione posta in essere da e per la pluralità di soggetti appartenenti alla comunità statale e perché entrambe le dottrine della tassazione, quella liberista e quella solidarista, vogliono, seppure con sfumature diverse, mettere al centro della funzione tributaria l'individuo, la persona.

Nel diritto tributario tutto è rappresentato dall'ordinamento nel suo complesso, ossia da un sistema di norme, specialmente nell'art. 53, che ha rinvenuto la sua ragion d'essere nel principio universale "di dovere concorrere

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Cfr. sentenza C. Cost. 50/1965.

⁴⁶ Come già accennato il tributo ha perso la sua funzione commutativa. Il principio del *do ut des* ha fallito di fronte alla difficoltà del calcolo dei servizi di cui il singolo direttamente usufruisce.

alle spese pubbliche”. Da ciò consegue il posizionamento dell’art. 53 nell’ambito delle norme aventi un valore politico e pragmatico.

La capacità contributiva è vista come un mero criterio di riparto, si precisa che si può definire in tal senso la capacità contributiva, in modo quindi più contemporaneo, a partire dal secondo Novecento, quando si è passati al modello di Stato egualitario e solidaristico, repulsivo dell’idea di Stato minimo e del tributo-corrispettivo. Tale suddetta definizione di capacità contributiva si fonda sul presupposto che la principale finalità dei tributi sia la redistribuzione della ricchezza.

2.1 Le origini: dall’art. 25 dello Statuto Albertino all’affermazione dell’art. 53 in Costituzione.

Per meglio comprendere la formula espressa nel primo comma dell’art 53 della nostra Carta costituzionale, è necessario analizzare brevemente l’antecedente di tale articolo, che è rinvenibile nell’art 25 dello Statuto Albertino⁴⁷. Questo prevedeva che “i regnicoli” dovessero contribuire indistintamente “nella proporzione dei loro averi” ai carichi dello Stato. È chiara la matrice illuministica da cui muove tale formulazione, non solo per la previsione del criterio di ripartizione della proporzione, ma anche per la negazione delle differenziazioni di classe.

È evidente l’anacronismo dell’espressione “regnicoli”, oltre a ciò, regnicoli si riferiva anche ad una collettività più ristretta, rispetto al “tutti” compreso nella formula dell’art. 53; la novità si sostanzia in una concezione della collettività più ampia e con criteri di appartenenza più elastici, e sicuramente dimostra un espresso riferimento alla generalità del concorso, espressione anche del principio di eguaglianza, che implica il divieto di distinzioni di classe o categoria⁴⁸. Tale nuova formulazione si deve al contributo del Vanoni in sede

⁴⁷ Lo Statuto Albertino fu lo Statuto costituzionale adottato nel Regno di Sardegna nel 1848, con l’unificazione d’Italia divenne la Carta Fondamentale della nuova Italia unita del 1861, rimase tale fino all’entrata in vigore della Costituzione repubblicana nel 1948.

⁴⁸ Cfr. A. Fedele, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, di L. Perrone, C. Berliri, op. cit., p.3.

costituente, fu lui a proporre la nuova formula anche per evitare il dubbio di un diverso fondamento dell'obbligazione tributaria di cittadini e stranieri, poiché tutti, nel rispetto del principio di territorialità, sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, cittadini o non cittadini che siano.

In secondo luogo, altra fondamentale differenza si costata nell'espressione "in proporzione" (dei loro averi) contenuta nell'art. 25, rispetto a quella dell'art. 53 che scrive "in ragione" (della loro capacità contributiva), la nuova formula della Carta costituente risponde all'esigenza di non pregiudicare la scelta del criterio per attuare il prelievo⁴⁹. Inoltre, la nuova norma non parla più di "averi" bensì di "capacità contributiva", ed è proprio in questo cambiamento che troviamo l'essenza della nuova formulazione.

Trova infatti spazio l'esigenza di ancorare l'obbligo contributivo ad una maggiore varietà di indici di ricchezza, che prima erano basati solo sul patrimonio del singolo, e di valorizzare la situazione personale del soggetto passivo. Per capacità contributiva non si intende la mera capacità economica, infatti, la capacità contributiva non si identifica con la proprietà di uno specifico bene patrimoniale, è invece indice dell'idoneità generale del singolo a concorrere alle spese pubbliche. Mentre la capacità economica si sostanzia nel considerare i mezzi finanziari occorrenti al contribuente gravato dalla prestazione per l'assolvimento della stessa.

Fu durante i lavori preparatori dell'Assemblea Costituente che l'art. 25 dello Statuto Albertino cambia vesti, questo solo in seguito a molteplici disquisizioni. Altro tangibile cambiamento, è avvenuto riguardo alla funzione del prelievo in capo ai contribuenti. Alcuni membri dell'Assemblea, più precisamente della Commissione Economica, ritenevano che il prelievo fiscale dovesse essere utilizzato solo per raggiungere l'obiettivo di procurare allo Stato i mezzi finanziari necessari e non per attuare un'influenza sulla distribuzione della ricchezza. Chi sosteneva questa impostazione semplicemente rilevava e dava adito a ciò che era già scritto nel' art. 25 dello Statuto Albertino. Tale opinione non fu condivisa da tutti, soprattutto non fu condivisa da illustri luminari della materia tributaria quali C. Berliri e B. Griziotti, che sostenevano la tesi per cui l'imposta aveva una

⁴⁹ Il criterio scelto nel nostro sistema è sancito nel secondo comma dell'art. 53 che identifica la progressività quale criterio applicabile nel sistema tributario e non quello proporzionale.

funzione politica fondamentale di redistribuzione della ricchezza, che fosse dunque strumento di attuazione di giustizia sociale. L'Assemblea Costituente stabilendo il dovere comune di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, voleva proclamare l'esigenza di attenersi ad un criterio razionale che consenta una più giusta distribuzione dell'onere relativo.

Inoltre la Corte di Cassazione propose che fosse enunciato, oltre al limite della riserva di legge in materia tributaria, anche un limite al potere impositivo dello Stato e suggerì il riferimento alla "capacità contributiva", formula che avrebbe escluso la relazione di corrispettività tra l'obbligazione tributaria e la prestazione di servizi pubblici. Ezio Vanoni, che partecipò all'assemblea costituente, valorizzò la proposta della Corte di Cassazione e sottolineò che il dovere di contribuire ai carichi pubblici era conseguenza della partecipazione di tutti alla cosa pubblica⁵⁰.

In un successivo dibattito in Assemblea costituente sulla capacità contributiva, si è a questa attribuita l'attitudine a fondare l'esclusione dall'imposta del "minimo vitale"⁵¹.

Fu così confermata la scelta di collocare il principio di capacità contributiva nell'art. 53 della Costituzione, essendo questa l'unica alternativa in quanto i tributi commutativi, basati sul principio di controprestazione, erano già da tempo recessivi. Non era più funzionale anche il ricorso all'imposizione indiretta, fu così ineluttabile la scelta di una tassazione rapportata alle ricchezze degli individui, cioè legata alla effettiva capacità di contribuire del singolo.

Per meglio chiarire la relazione tra l'articolo 53 e il suo antecedente, occorre fare cenno alle parole di G. Falsitta⁵² per il quale le differenze tra i due testi sono «piuttosto modeste e solo di lessico, non di sostanza concettuale».

⁵⁰ Cfr. A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 205, p.12.

⁵¹ Per minimo vitale si deve intendere quel livello di esistenza che consenta di soddisfare le fondamentali esigenze di vita individuali e familiari. Il minimo vitale si basa sul presupposto che ad ogni cittadino deve essere riconosciuto "il diritto di ottenere dalla Comunità i mezzi per far fronte alle inderogabili esigenze della vita, ragguagliate al livello della società in cui vive"; in altre parole il minimo vitale è stato concepito come mezzo di autosufficienza e di elevazione per le categorie disagiate. Tale strumento assume la funzione di delimitare la soglia al di sotto della quale i redditi devono essere integrati, se un individuo o un nucleo in stato di bisogno hanno un reddito inferiore al Minimo Vitale, fino al raggiungimento di quest'ultimo.

⁵² Cfr. G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva*, in « Rivista di diritto tributario », 2013, p. 802.

Quello che cambia veramente è l'ambiente circostante, ossia la presenza dell'assetto costituzionale repubblicano, in cui viene rifiutata la dimensione egoistica e commutativa del fenomeno tributario, per far spazio all'idea di dovere tributario come solidarietà economico sociale.

2.2 I diversi orientamenti di dottrina e giurisprudenza.

L'interesse della dottrina è confluito sulla parte dell'art. 53 Cost. che prescrive che il concorso di tutti alle spese pubbliche deve realizzarsi "in ragione" della capacità contributiva di ciascuno. Nello specifico, tale formulazione implica che le diverse forme di concorso alle spese pubbliche, considerate nel loro complesso, devono trovare un collegamento alla capacità contributiva dei singoli.

Per quanto generica la locuzione della norma in esame possa sembrare, assume, in realtà, un significato peculiare. In una prima fase storica le analisi svolte sull'art. 53 Costituzione dagli studiosi portano ad un'interpretazione svalutativa del concetto di capacità contributiva, attraverso l'attribuzione di un senso vago e ambiguo, era considerata infatti dalla dottrina un concetto "scatola vuota" cui il legislatore poteva attribuire la portata più varia ed essere oggetto delle più variegate interpretazioni, a seconda delle scelte di politica fiscale contingenti. La capacità contributiva poteva apparire una direttiva vaga e indeterminata, soprattutto se raffrontata con altre formulazioni costituzionali, come ad esempio il suo stesso antecedente, art. 25 dello Statuto Albertino sopra citato, in cui le basi patrimoniali della contribuzione erano esplicitate.

Oggi, però, grazie soprattutto alla giurisprudenza costituzionale, è stato superato lo scetticismo che aveva accolto l'art. 53 della Costituzione, ed anzi, si è opposta una visione idolatrica del principio stesso, ritenuto come l'esclusivo punto di riferimento per una tassazione basata sulla forza economica dei contribuenti, totalmente indipendente dal beneficio che possono trarre i singoli dai servizi erogati dallo Stato⁵³. Ma se si vuole fare leva sull'indeterminatezza dell'espressione si può facilmente contestare l'equivalenza tra il concetto di

⁵³ Cfr. Dialoghi tributari 5/2014, *Tributi tra determinazione e funzione sociale*, D. Stevanato, p.446.

capacità contributiva e quello di forza economica, per affermare che l'art. 53 esprimerebbe solo l'esigenza di un razionale ed equo riparto dei carichi pubblici⁵⁴.

A tale impostazione, sostenuta anche da Franco Gallo⁵⁵, si può obiettare che i tributi retti dalla capacità contributiva non sono obbligazioni di riparto, e non bisogna dunque attribuire una portata al criterio meramente descrittivo e, inoltre, il gettito tributario non è un dato predeterminato da ripartire su una certa collettività.

Difatti l'elaborazione del concetto di capacità contributiva è lasciata all'iniziativa dell'interprete: questo ha molto spazio discrezionale, ma non è assolutamente libero nella sua opera interpretativa. A determinare il significato del principio concorrono la tradizione dottrinale e la coscienza economica sociale⁵⁶.

La portata cambia a seconda che si consideri tale principio come norma programmatica o precettiva⁵⁷. Nel senso di norma programmatica, che indica solo le linee generali degli scopi futuri, basti vedere il dibattito circa la costituzionalità dell'imposta patrimoniale⁵⁸ per comprendere meglio i confini discrezionali che la norma non lascia definiti. Difatti l'imposta patrimoniale per alcuni è l'attuazione ideale dell'art 53, in quanto il patrimonio rappresenta una manifestazione diretta di capacità contributiva; per altri invece l'imposta sul patrimonio sarebbe incostituzionale poiché intaccherebbe le fonti produttive di reddito e risolversi in una lenta espropriazione dei beni tassati. L'idea di un'efficacia precettiva dell'art 53, per cui si intende che la norma non può essere applicata direttamente ma deve essere ispirazione dell'azione del legislatore, è ormai superata. Difatti oggi in dottrina si riconosce l'efficacia diretta dell'art. 53 quantomeno sotto il profilo interpretativo.

Bisogna aggiungere che altre interpretazioni sono rimaste fine a se stesse, come quella che ha coniugato la capacità contributiva in termini di forza

⁵⁴ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 156.

⁵⁵ Franco Gallo presenta la nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto, sancendo che è fondata sul principio di giustizia distributiva e sganciata dal riferimento alla necessaria esistenza di una ricchezza del contribuente di contenuto esclusivamente patrimoniale (in F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit, p.80 e ss.)

⁵⁶ Cfr. L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 27.

⁵⁷ Cfr. E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 80.

⁵⁸ Vedi cap. III.

economica con cui far fronte al prelievo fiscale, ossia di consistenza del patrimonio del contribuente; tale specificazione non ha detto molto di più di quanto non avesse fatto l'art. 25 dello Statuto Albertino utilizzando il termine "averi". È certamente un passo in avanti la lettura che vede la capacità contributiva come qualcosa che deve essere obiettivo, ossia legato alla struttura dell'imposta; è evidente l'esigenza di razionalità.

È, infatti, tale esigenza che la giurisprudenza costituzionale ha voluto sottolineare⁵⁹ per le volte che il legislatore si torva ad utilizzare tal precetto costituzionale. Inoltre, occorre sottolineare che, l'opinione che collega la capacità contributiva alla forza economica dei singoli non è stata condivisa in maniera generalizzata⁶⁰, vi sono infatti concezioni svalutative del principio di capacità contributiva, simili a quelle che, dopo l'entrata in vigore della Costituzione, vedevano nell'art 53 null'altro che una «scatola vuota». Rifiutando l'identificazione della capacità contributiva con la forza economica, l'espressione costituzionale si riduce a una proiezione del principio di uguaglianza, quindi ad un semplice monito per il legislatore perché questo utilizzi indici di riparto razionali.

La dottrina e la giurisprudenza si sono mosse dunque su piani ben distinti: la dottrina ha dato risposte insoddisfacenti ed ha concordato solo sull'affermazione secondo cui la capacità contributiva vuol dire forza economica, concentrandosi maggiormente sull'aspetto programmatico dell'art. 53. La giurisprudenza, d'altro canto, che si è trovata più spesso a risolvere problemi pratici, ed ha quindi utilizzato più spesso il principio costituzionale in esame, ha concorso a porre le basi di un sistema giuridico a se stante, ricavando criteri idonei a sindacare la discrezionalità del legislatore.

In conclusione si può dire che la giurisprudenza costituzionale ha orientato l'interpretazione della capacità contributiva verso i principi di razionalità e semplificazione⁶¹.

⁵⁹ Cfr. E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 81.

⁶⁰ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 149 e ss.

⁶¹ La semplificazione dei concetti ha assunto grande importanza, difatti quando si parla di semplificazione si intende la riduzione di un concetto astratto di fatto tassabile ad ipotesi specifiche che fanno riferimento a comportamenti pratici dei contribuenti.

2.3 Come misurare la capacità contributiva.

Qualunque fatto può diventare presupposto d'imposta quando il legislatore, ritenendolo economicamente rilevante, lo assuma come indice di capacità contributiva, capace di giustificare la prestazione tributaria ad esso collegata. La nozione della capacità contributiva costituisce la *ratio* della singola imposta. La capacità contributiva difatti presiede alla giusta determinazione dei fatti imponibili prescrivendo che questi siano indici idonei di forza economica, ed anche alla determinazione quantitativa del prelievo, perché questa possa essere sopportabile.

Dunque il presupposto e la base imponibile devono essere fatti che hanno un'inequivocabile valenza economica. Il prelievo tributario per essere conforme all'art. 53, comma 1, deve trovare fondamento in una manifestazione di ricchezza e il legislatore ha il dovere di ricercare fattispecie imponibili nel settore della realtà sociale⁶². La relazione tra tributo e ricchezza deve affondare le sue radici nella previsione testuale, in modo da essere certa e nei limiti dell'astrattezza legislativa. Tale certezza, evidentemente, si concretizza quando il presupposto indicato nella formula legislativa è un fatto economico indicato dal legislatore, ma non solo. Sussiste certezza anche quando un determinato bene costituisce il parametro di commisurazione di un tributo che ha come presupposto un evento economico.

Tale presupposto dell'imposta, che, come sopra detto, rappresenta il fatto economico, deve possedere due requisiti: quello dell'effettività e dell'attualità. Difatti la certezza che esistano mezzi utili per il pagamento dell'imposta è, sicuramente, requisito necessario per assicurare il rispetto del principio di capacità contributiva, ma non sufficiente. Il principio costituzionale richiede la sussistenza di un collegamento effettivo, non meramente eventuale, tra colui che è obbligato a corrispondere il tributo e la sua ricchezza.

Il presupposto dell'attualità comporta l'esclusione dell'applicazione dei tributi a situazioni che non sono più in grado di assicurare al soggetto passivo le risorse per assolvere alla prestazione posta a suo carico, data la loro collocazione temporale in un'epoca troppo risalente nel tempo.

⁶² Cfr. L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 32.

Altro presupposto imprescindibile è quello della coerenza che impone che non vengano sussunti nella base imponibile situazioni o elementi non riconducibili alla specifica manifestazione di capacità contributiva che il legislatore ha inteso colpire con il singolo tributo⁶³.

Inoltre vi sono risorse economiche che non rilevano attitudine alla contribuzione siccome indispensabili per il soddisfacimento dei bisogni fondamentali del soggetto, si parla del così detto minimo vitale, che delimita quella fascia di ricchezza che non può essere intaccata dal prelievo senza compromettere la sopravvivenza stessa del contribuente⁶⁴.

Occorre menzionare anche i fatti che sono indice della capacità contributiva legittimati dalla Corte Costituzionale. Il primo di questi è il reddito, che costituisce la ricchezza acquisita. Questo è l'indice naturale nella concezione comune⁶⁵, al riguardo il presupposto del tributo reddituale deve essere coerente con le scelte della politica reddituale per cui ha optato il legislatore.

Il reddito ha soppiantato quello che prima era considerato per antonomasia l'indicatore di ricchezza, ossia il patrimonio ma grazie all'industrializzazione e l'evolversi dei sistemi economici, il reddito è diventato più determinabile e si è imposto. Altro fatto indice di capacità contributiva è comunque considerato, sia in dottrina sia in giurisprudenza, anche il patrimonio, ricchezza posseduta, che è espressione autonoma di forza economica a prescindere dalla redditività. Bisogna, inoltre, annoverare tra gli indici di maggiore importanza anche il consumo, quale espressione di capacità contributiva in via indiretta, giacché l'acquirente, per il solo fatto dell'acquisto, dimostra una capacità finanziaria di cui dispone.

Il principio di capacità contributiva richiede, quindi, che ogni prelievo abbia una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali si evinca l'idoneità del soggetto all'obbligazione gravante in capo allo stesso. La capacità contributiva esige la sussistenza di un collegamento effettivo

⁶³ Cfr. P. Russo, G. Frasoni, L. Castaldi, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2006, p. 26.

⁶⁴ Dottrina e giurisprudenza concordano circa la necessità di escludere dall'imposizione un minimo di mezzi necessari alla sussistenza. La regola del minimo vitale, riferibile alle sole persone fisiche, trova giustificazione nel riconoscimento della rilevanza ed inviolabilità della persona, cui deve essere garantita la possibilità di una sussistenza libera e dignitosa. Il minimo vitale assume la funzione di "limite" all'assoggettabilità al tributo della capacità contributiva.

⁶⁵ E. Merello, Art. 53, in *Commentario alla Costituzione*, di R. Bin, S. Bartole, Cedam, Padova, 2008, p. 535

tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato, essendo solo tale collegamento che condiziona l'attitudine alla contribuzione.

Il criterio della capacità economica come base del dovere contributivo risponde inoltre a principi di equità e giustizia nella tassazione essendo diffusa oramai l'idea secondo cui chi ha di più è tenuto a contribuire ai bisogni della collettività.

Inoltre, anche se si è ancorato l'obbligo tributario alla capacità contributiva, non si può prescindere dall'interesse dei membri della comunità per i servizi pubblici erogati secondo parametri di equità ed efficienza.

2.4 La funzione della capacità contributiva.

Come sopra accennato, il principio della capacità contributiva è utilizzato come criterio distributivo dei carichi pubblici, nel senso che le spese pubbliche vanno poste a carico di coloro che dispongono della capacità economica sufficiente per sostenere un esborso monetario, mantenendo intatto il così detto minimo vitale. Il risultato di tale impostazione sarà che i soggetti più abbienti garantiscono il finanziamento di servizi resi alla generalità dei consociati, attuando così un implicito trasferimento di risorse alle classi economicamente meno elevate.

L'esplicitazione del principio di capacità contributiva è alquanto scontata, posto che uno Stato moderno, connotato in senso sociale, può finanziare la propria spesa pubblica solo attraverso questo sistema⁶⁶ e non certo, come si usava prima, istituendo tributi basati sul principio della controprestazione⁶⁷. Nonostante ciò, non sono mancati tentativi di mettere d'accordo il principio della capacità contributiva con quello del beneficio, in tale prova il principio della capacità contributiva non assumeva le vesti di espressione di forza economica, bensì di

⁶⁶ Sistema che si basa sul principio dell'*ability to pay*, con questo si intende la quantità di risorse a cui un soggetto è in grado di rinunciare per partecipare al finanziamento delle spese pubbliche indipendentemente dal beneficio che egli ritrae da quelle spese. Principio che si contrappone al *benefit principle* (anche chiamato principio della controprestazione) che prevede che l'onere fiscale che ciascun contribuente è chiamato a sostenere deve corrispondere al beneficio delle spese pubbliche di cui egli viene a godere.

⁶⁷ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 57.

manifestazione di godimento dei servizi pubblici. Questa impostazione, molto criticata, potrebbe essere possibile solo se si accettasse l'idea che la produzione della ricchezza degli individui viene in essere solo grazie agli enti pubblici e ai servizi offerti da questi. Tale concezione riprende l'idea di J. Rawls, filosofo che supporta una prospettiva di giustizia, tributaria e non, basata sull'equità, il quale afferma che in quanto parte di un'organizzazione sociale, i cittadini hanno firmato un contratto ipotetico con cui hanno acconsentito ad un determinato tipo di organizzazione, e in questo caso specifico, ad un principio di contribuzione. Tale chiave di lettura però è stata accantonata dalla dottrina, statuendo che il riferimento alle capacità economiche dei contribuenti dell' art. 53 fosse totalmente incompatibile con l'idea del beneficio, rendendo quest'ultimo principio inutilizzabile. Si può però osservare come la capacità contributiva e il principio del beneficio non siano totalmente agli antipodi, ed anzi esistono zone di parziale sovrapposizione: basti pensare che i tributi ancorati alla capacità contributiva, presuppongono comunque un'appartenenza al gruppo sociale, il quale è organizzato per fornire la possibilità di accesso ai benefici insiti nelle spese pubbliche alle quali i contribuenti hanno concorso; non si parla di un servizio reso specificamente ad un soggetto passivo ma è comunque una via di accesso a dei benefici offerti dallo Stato. È l'appartenenza ad un'organizzazione statale che giustifica e rende attuale il dovere di contribuzione⁶⁸. La suddetta critica della dottrina appare, dunque, esagerata, in quanto la tesi della capacità contributiva come manifestazione di godimento dei servizi pubblici non è in realtà distante da quella, approvata dalla dottrina, che insiste solo sul riferimento alla forza economica del contribuente.

Si è giunti alla conclusione di una sussistenza del legame tra il dovere di contribuzione e il finanziamento delle spese pubbliche, che trova giustificazione nei benefici indirettamente arrecati al contribuente, anche perché risulta impraticabile la verifica dell'effettiva misura di godimento dei servizi pubblici utilizzati dal singolo chiamato a corrispondere l'imposta.

⁶⁸ *Ivi*, p. 6.

2.5 Il collegamento della capacità contributiva con altri principi costituzionali.

La Costituzione italiana ricollega il dovere tributario a una sequenza di valori comunemente riconosciuti. Tali valori sono dei principi inderogabili nell'ordinamento costituzionale italiano, essi sono i doveri di solidarietà e il rispetto della dignità della persona umana senza distinzione di sesso, razza e religione. Tali principi costituiscono anche degli importanti pilastri nell'ordinamento europeo.

L'art. 53 ha una funzione garantista nei confronti dello Stato, e quindi dell'intera società, e promette anche di sostenere e rafforzare il principio di solidarietà disposto dall'articolo 2 e quello di uguaglianza dell'articolo 3 della Carta Costituzionale. Infatti, il precetto dell'articolo 2 vuole indicare al legislatore che fra i doveri economici e sociali, indicati come inderogabili, ci sono anche quelli del contribuente di farsi carico della spesa pubblica, rispettando il principio di uguaglianza. Il collegamento tra l'art. 2 e 3 della Costituzione è chiaro: poiché tutti i cittadini sono uguali davanti alla legge, tutti sono chiamati a contribuire in relazione alla propria capacità economica.

Dunque è facile intuire la correlazione tra la Costituzione e il sistema tributario, in quanto, nel caso di inadempimento tributario, si andrebbe a lacerare l'intero sistema sociale poiché lo Stato non disporrebbe più di risorse necessarie per soddisfare i bisogni dei cittadini.

Questo comporterebbe anche la violazione degli articoli sopracitati, che pongono alla base della partecipazione alla collettività l'uguaglianza e la solidarietà sociale, economica e politica.

2.5.1 La capacità contributiva e il principio di uguaglianza dell'art. 3 Costituzione.

Per ciò che concerne più nello specifico la correlazione tra la capacità contributiva e il principio di uguaglianza, si è affermata in dottrina la tesi che vede nell'art. 53 della Costituzione una mera specificazione del principio di uguaglianza, visione nata all'interno dell'assemblea costituente, la quale ha affermato che «il riferimento alla capacità contributiva ha prevalentemente un valore di orientamento alla futura azione legislativa e dal punto di vista giuridico pone un solo limite a quell'azione: che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali⁶⁹». Dunque, la capacità contributiva era concepita come espressione di una situazione che caratterizzava quella parte della società in grado di far fronte alla pressione fiscale, ma in questi termini nell'art. 53 non era ravvisabile alcun carattere imperativo, se non un limite per il legislatore di effettuare scelte arbitrarie. La Corte Costituzionale ha accolto in parte il suddetto orientamento della dottrina, considerando l'art. 53 come una specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza; affermando che l'art. 53 costituisse «l'armonico e specifico sviluppo del principio d'uguaglianza contenuto nell'art. 3 della Costituzione, e che , per quanto riguarda le imposte sui redditi, ciò si traduce nell'esigenza di imposizione uguale per redditi uguali e di imposizione diversa per redditi diversi⁷⁰. Inoltre, sempre la Corte, più nel dettaglio, ha stabilito che «il precetto sulla capacità contributiva di cui all'art. 53, comma 1, Cost., esige, quale specificazione del generale principio di eguaglianza, non solo che a situazioni uguali corrispondano eguali regimi impositivi, ma anche che, a situazioni diverse, facciano riscontro trattamenti tributari diseguali⁷¹».

Il combinato disposto degli artt. 53, comma 1 , e 3 Cost. consente di affermare che nel sistema delineato in Costituzione, il legislatore è libero di prendere le scelte di riparto più opportune, avendo attenzione alle posizioni differenziate dei contribuenti e alla realtà sociale. E inoltre consente di affermare anche che tale libertà del legislatore ordinario deve essere limitato, ed è

⁶⁹ Ministero per la costituente, Rapporto della commissione economica presentato all'assemblea costituente, Roma, 1946.

⁷⁰ Esemplificative di tale orientamento le sentenze a seguire: 120/1972; 178/1986; 400/1987; 73/1996.

⁷¹ Cfr. Corte Costituzionale, Sentenza n. 155 del 15 Dicembre 1963.

rinvenibile tale limite nella rispondenza ad un equo e ragionevole criterio distributivo delle situazioni e degli eventi assunti quali indici del concorso alle spese pubbliche⁷².

La riduzione dell'art. 53 a mera proiezione del principio di uguaglianza in materia tributaria presenta molte contraddizioni. Una di queste è che vestendo la capacità contributiva in tal senso, questa finirebbe per diventare quasi superflua e non avrebbe un suo contenuto precettivo, trovandosi ad essere solo una specificazione del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione. Seguendo questa tesi l'art. 53 significherebbe che tutti i contribuenti sono uguali davanti alle leggi tributarie e che l'obbligo di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche è subordinato al rispetto di criteri di equità; ma ciò contrasta con le intenzioni dei costituenti quando formularono il contenuto dell'articolo. Tale inquadramento muove da una concezione dell'imposta che viene vista come "obbligazione di riparto"⁷³ in cui l'indice di capacità contributiva funge da criterio per attuare la ripartizione delle spese pubbliche tra i consociati. Come sopra detto tale assimilazione dell'imposta è imprecisa e inadatta a descrivere la realtà dell'imposizione fiscale.

2.5.2 La capacità contributiva e il principio di solidarietà dell'art. 2 Costituzione.

Per ciò che concerne il legame tra l'art. 53 e l'art. 2 della Costituzione, la dottrina ha affermato che il dovere di solidarietà si identifica nel sacrificio dell'interesse individuale a contribuire alle spese pubbliche senza una immediata e concreta controprestazione, al fine del raggiungimento delle esigenze della collettività. Il dovere della solidarietà è la caratteristica fondamentale della democrazia solidale che all'epoca della redazione della Costituzione i Padri costituenti vollero costruire.

⁷² Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 96.

⁷³ Cfr. D. Stevanato, *La Giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 98.

Il dovere fiscale esprime un livello elementare di solidarismo⁷⁴, che è legato alla sola appartenenza alla collettività. La solidarietà economica, politica e sociale evocata dall'art. 2, soprattutto se letto in funzione del successivo articolo 3, è funzionale ad una progressiva realizzazione di più elevati livelli di libertà e dignità personale.

Come sopra accennato, la capacità contributiva ha una funzione solidaristica poiché tutela l'interesse del singolo limitando il potere impositivo dello Stato. Tale funzione emerge dal combinato disposto dell'art. 53 Cost., secondo comma, che prevede il principio della progressività e quindi implica la funzione redistributiva, e dell'art. 2 Cost., che sancisce inderogabili doveri di solidarietà. Se ne deduce facilmente che il dovere di cui all'art. 53 costituisce una specificazione dei doveri di solidarietà affermati dall'art. 2. La qualificazione solidaristica fa apparire superate le teorie che fondavano il potere tributario sulla sovranità dello Stato. Da tale impostazione si intuisce come le attitudini, le capacità e i beni della persona sono anche al servizio della collettività ma che, al contempo, nessun interesse collettivo può sopraffare i diritti della persona⁷⁵. Non si parla di individualismo in quanto la persona è portatrice di doveri di solidarietà. L'art. 2, infatti, indica una visione dei rapporti tra persona e società e tra persona e ordinamento giuridico fondati sul primato della persona.

Dunque, in conclusione, nella Costituzione, da un lato troviamo l'art. 2 che richiede «l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale», dall'altro «riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo» (sempre art. 2 Cost.) e considera «compito primario promuovere il pieno sviluppo della persona umana» (art. 3 Cost.). Questa sintesi di solidarietà e garanzia della persona si ritrova nell'art. 53 che impone a tutti il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Per i suddetti motivi pagare le imposte non è un'imposizione coatta dello Stato che si esplica nell'intrusione nella sfera individuale dei contribuenti, ma piuttosto rappresenta un dovere del singolo in quanto soggetto attivo di rapporti solidali appartenente ad un gruppo sociale⁷⁶ questo sempre nel rispetto rigoroso

⁷⁴ Cfr. L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 2 e ss.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ *Ivi*, p. 41.

della capacità di contribuire di ciascuno. L'imposta è dunque una manifestazione di solidarietà politica. È d'uopo accennare al grande paradosso che il dovere tributario declinato come espressione di solidarietà economico-sociale crea. È evidente, anche solo dalla formulazione testuale, come è un ossimoro pretendere che il dovere tributario sia scaturito da un dovere di solidarietà, è insito infatti nella definizione di solidarietà, la volontà del singolo di compiere un'opera solidale, che non è mai imposta dall'esterno, declinato come atteggiamento spontaneo e gratuito.⁷⁷

3. L'alternativa: tassazione progressiva o proporzionale?

Importante cardine di equità tributaria è costituito dal principio costituzionale di progressività. Difatti il secondo comma l'art. 53 Costituzione recita: " Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". L'attributo della progressività sta a indicare l'attitudine del sistema tributario di incidere sulla diversità delle condizioni dei singoli consociati, riducendo in tal modo la misura delle differenze. La progressività è stata attuata nel sistema fiscale italiano per perseguire quella convinzione che vede il tributo quale mezzo di redistribuzione e di livellamento delle ricchezze. Si tratta, quindi, di un'accezione del principio di uguaglianza di cui all'articolo 3 Costituzione sopra citato.

La rispondenza del sistema tributario a criteri di progressività non è mai stata accolta nella sua pienezza, essendo sempre stata fonte di discussione. In Italia è diffusa la convinzione che gli effetti di redistribuzione in un'organizzazione di fiscalità di massa, comportano oneri notevoli per la maggior parte dei contribuenti⁷⁸.

Per quanto il principio di progressività sia formulato in termini pregnanti dal dettato costituzionale, è sempre stato poco applicato in giudizio, anche se, beninteso, questo individua un importante criterio di giustizia nel riparto delle spese pubbliche.

⁷⁷ Del paradosso dell'obbligatorietà della solidarietà si tratterà nel prosieguo della trattazione.

⁷⁸ Cfr. A Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2005, p. 36.

Ad oggi si assiste al fenomeno della crisi dell'imposta progressiva poiché, nel corso degli ultimi decenni, hanno avuto larga diffusione gli orientamenti di politica economica di impronta prevalentemente neoliberista, che ripudiano il disegno distributivo, sono contrari ad imposizioni di tipo personale, sono fondati su criteri di giustizia fiscale meno impegnativi e favorevoli alla tassazione della spesa e non del reddito e, inoltre, sono improntati alla proporzionalità piuttosto che alla progressività⁷⁹. La perdurante tensione tra concezione progressiva oppure proporzionale dell'imposizione è ulteriormente testimoniata dal dibattito intorno alla semplificazione dell'imposta personale sui redditi attraverso l'introduzione, anche nel nostro ordinamento, della *flat tax rate*, che non prevede né una quota esente né deduzioni e detrazioni, o anche della tassazione generale sulla spesa, non affiancata da un'imposta sul patrimonio. O, ancora, basti pensare ai sistemi di tassazione rigidamente proporzionali sui redditi applicati in alcuni paesi dell'Est Europa.

D'altronde se si decide di utilizzare il criterio della progressività poiché si ritiene criterio «giusto» e dunque, in quanto tale, pone il peso della tassazione in capo ai più ricchi, è facile «convincere l'opinione pubblica della giustizia insita in sempre continui incrementi delle aliquote marginali, fino ad arrivare a imposizioni quasi confiscatorie»⁸⁰. Ciò pone il problema dei limiti dei poteri discrezionali del legislatore, infatti quest'ultimo non dovrebbe essere libero di concepire imposte che prelevino quote sempre più elevate del reddito individuale, all'aumentare del reddito stesso. A ciò si aggiunga che la progressività rischia di legittimare posizioni discriminatorie attuate a danno di una minoranza, danno che potrebbe arrivare, come sopra detto, al punto di prevedere più che delle imposte, delle confische dei redditi più alti e ciò scaturirebbe l'applicazione di regole discriminatorie decise da una maggioranza ma applicabili ad una minoranza⁸¹. È

⁷⁹ Così F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica, Bologna, 2012, p. 29.

⁸⁰ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 525.

⁸¹ Così anche A. De Viti De Marco in *Principi di economia finanziaria*, che affermava che l'imposta progressiva sarebbe diventata lo strumento per riversare sulle classi più abbienti l'onere delle imposte, che aumentano per finanziare nuove spese pubbliche e afferma che: « Si delinea e si accentua il pericolo, o la fondamentale contraddizione costituzionale ed economica, che domandino aumento di spese coloro che non pagano imposte e che paghino imposte coloro che non domandano aumento di spese». Aggiunge che «l'imposta progressiva tende così a trasformarsi in un'arma di lotta ad oltranza contro le classi abbienti».

da questi presupposti che è emerso, e si è sostenuto, il carattere maggiormente democratico della tassazione applicata con il criterio proporzionale⁸².

Tali argomentazioni, per quanto convincenti da un punto di vista meramente teorico, non trovano terreno fertile nell'ordinamento italiano, che contiene, a livello costituzionale, una regola sulla progressività del sistema tributario. Tale formulazione fa, infatti, riferimento al sistema tributario nel suo complesso, e non è presente alcun ostacolo alla coesistenza delle imposte progressive con quelle proporzionali, specialmente perché alcune imposte, per loro natura, non si prestano a meccanismi di progressione. Dunque, per garantire il rispetto del principio di progressività costituzionalmente previsto, la dottrina italiana ha affermato che è sufficiente che almeno alcuni, tra i principali tributi, abbiano carattere progressivo. È la stessa norma costituzionale a non richiedere che le imposte caratterizzanti il sistema siano concepite come tributi al aliquota progressiva, il parametro costituzionale è rispettato se il sistema risulta informato a «criteri» di progressività, lasciando ampia discrezionalità al legislatore riguardo le modalità di attuazione di tale principio⁸³.

Parte della dottrina aveva riconosciuto al secondo comma dell'art. 53 valore precettivo, ma è diffusa l'idea in giurisprudenza e in altra parte, più consistente, della dottrina che abbia invece valore meramente programmatico, ossia non vincolante e non sindacabile di legittimità costituzionale. Secondo la giurisprudenza è legittimo configurare un certo tributo come proporzionale, anziché progressivo, se la natura dello stesso lo richiede. Difatti, realizzano il principio di progressività anche i tributi ad aliquota proporzionale caratterizzati da un'incisiva esenzione alla base, ossia da una fascia di reddito minima che non è assoggettata ad imposta, a maggior ragione se sono previste deduzioni decrescenti al crescere del reddito. Non scalfisce il principio di progressività neanche l'introduzione di un imposta ad aliquota unica, come ad esempio la *flat tax*, che è formalmente proporzionale e connotata da un'esenzione alla base e un sistema di deduzioni e detrazioni decrescenti all'aumentare del reddito.

⁸² Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 526.

⁸³ *Ivi*, p. 531.

Inoltre la giurisprudenza indica nel principio di progressività un corollario di quelli di capacità contributiva e di uguaglianza sostanziale⁸⁴. Dunque, il secondo comma dell'art. 53 è vincolante per il legislatore nel senso che questo deve impegnarsi a mantenere progressivo il sistema tributario, ciò non esclude che lo stesso legislatore abbia discrezionalità nello scegliere principi alternativi e possibilità di scegliere anche riguardo l'intensità della progressività dei singoli tributi. Avrà luogo violazione dell'art. 53, secondo comma, solo nel caso di modifiche normative tali da superare i limiti della discrezionalità del legislatore nell'attuazione del principio, ossia quando la disciplina tributaria scelta dal legislatore appaia ispirata a scelte globalmente non riconducibili al parametro della progressività.

3.1 Il fondamento della scelta del principio di progressività nel sistema tributario.

La convinzione che il tributo debba perseguire fini redistributivi e di livellamento delle ricchezze trova conferma nella previsione costituzionale che prevede il principio di progressività. La connessione tra la redistribuzione voluta dai costituenti e l'attuazione del principio di uguaglianza ci convince dell'ancora attuale validità dell'imposta progressiva. In realtà la progressività di per sé non è finalizzata al livellamento delle ricchezze, è però criterio di ripartizione dei carichi pubblici in vista di un sistema di *welfare* sociale da parte dello Stato⁸⁵, ossia di provvedere alle basilari esigenze di sostegno per i contribuenti sprovvisti dei mezzi necessari per vivere.

Il principio di progressività è stato teorizzato alla stregua di una regola di uguaglianza dell'imposizione, intesa come parità dei sacrifici provocati dall'imposta. La teoria del sacrificio si sostanzia nell'imposta che deve prelevare da ogni cittadino un eguale ammontare di utilità o, secondo un diverso approccio, un'utilità proporzionale a quella complessivamente goduta da ciascun contribuente.

⁸⁴ Cfr. L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 156 e ss.

⁸⁵ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 455 e ss.

Alla luce della discussione sviluppatasi in Assemblea Costituente si consolidò, infatti, l'insegnamento giurisprudenziale secondo cui il principio di progressività, poiché riferito al sistema nel suo complesso, non vieta che singoli tributi possano ispirarsi ad altri criteri. La scelta dei costituenti si è diretta verso la progressività dell'imposta personale sul reddito complessivo, questo anche per compensare il carattere regressivo dei tributi indiretti, che caratterizzavano il periodo antecedente alla Costituzione. Tale scelta si concilia con la posizione presa da alcuni economisti, che potremmo definire liberali, i quali si erano opposti ad una progressività generale riferita all'intero sistema tributario⁸⁶.

Bisogna rilevare che l'esplicitazione a livello costituzionale della progressività, una volta adottato il principio della capacità contributiva, può apparire superflua, poiché quest'ultima fa evolvere naturalmente il sistema tributario in senso progressivo. Si è resa necessaria tale specificazione a livello costituzionale per escludere opzioni di altro tipo, infatti, lo scopo dei costituenti era quello di scongiurare la perpetuazione dell'ordinamento fiscale regressivo fino a quel momento vigente⁸⁷. Beninteso, l'intento è stato di escludere l'ipotesi antitetica al sistema progressivo, ossia il sistema fiscale regressivo, e non altri sistemi, tra cui quello proporzionale che oggi, per alcuni tributi, convive con il sistema progressivo, motivo per cui si dice che l'art 53 secondo comma ha imposto un sistema progressivo moderato⁸⁸.

La progressività voluta dall'art. 53 non consiste in una regola tal da far crescere il prelievo in modo più che proporzionale al crescere della ricchezza⁸⁹, in quanto questa vuole essere un criterio di giustizia della tassazione fondato su una effettiva uguaglianza del sacrificio dei contribuenti più abbienti. Il criterio di equità è la *ratio* del principio costituzionale di progressività, e affinché la

⁸⁶ Tale posizione, che aberrava la progressività in relazione a tutte le imposte, fu sostenuta anche dai costituenti, appare infatti evidente dalle dichiarazioni dell'Onorevole Scoca in sede costituente: "Con questa enunciazione [Il sistema tributario è improntato a criteri di flessibilità] non vogliamo dire che tutte indistintamente le imposte debbono essere progressive, perché ben sappiamo come ciò sarebbe impossibile o scientificamente errato; perché ben sappiamo che la progressione non si addice alle imposte dirette reali e può trovare solo inadeguata e indiretta applicazione nelle imposte sui consumi e nelle imposte indirette in generale".

⁸⁷ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Il Mulino, Bologna, p. 548.

⁸⁸ Così R. Schiavolin, *Il principio di progressività del sistema tributario*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, p. 160.

⁸⁹ Cfr. L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, p. 159.

collettività repute una ripartizione dell'onere delle spese pubbliche in funzione di fasce crescenti di ricchezza una misura giusta, non serve una precisa equivalenza dei sacrifici percepiti da ciascun soggetto passivo. Spetterà poi al legislatore ordinario attuare tale principio, stabilendo la gradazione di progressività per ciascun tributo⁹⁰, tenendo a mente che la progressività richiesta dalla Costituzione è di tipo moderato⁹¹, distribuita con equilibrio tra i vari indici di capacità contributiva.

L'impostazione del sistema progressivo inteso come moderato, promossa principalmente da Roberto Schiavolin, per quanto funzionale nelle decisioni di indirizzo politico, ha però delle lacune; non è infatti adeguato per trarne delle indicazioni giuridiche vincolanti per il Parlamento e per asserire la violazione del parametro costituzionale. La verità è che la Costituzione italiana ha indicato la progressività come criterio cui deve conformarsi il sistema tributario e nel fare ciò non ha posto vincoli quanto al tipo e all'intensità della progressione.

3.2 Crisi dell'imposta progressiva.

Da quanto finora detto risulta evidente la funzione redistributiva del tributo, l'uguaglianza della redistribuzione degli oneri e il pieno potere del legislatore ordinario di scegliere le forme di ricchezza economicamente valutabili da tassare, nei confronti di chi ha una maggiore attitudine alla contribuzione.

L'imposta progressiva e cumulativa, così come prevista dal dettato costituzionale, ad oggi sta affrontando una fase critica⁹² poiché i governi, e gli stessi contribuenti, hanno perso fiducia in tale meccanismo; meccanismo che prevede una progressività distribuita su tutto l'arco delle classi dei contribuenti. I motivi di tale crisi sono molteplici, il primo è rinvenibile sicuramente nel cambiamento della sensibilità sociale, difatti, come sopra accennato, si è data

⁹⁰ *Ivi*, p. 160.

⁹¹ Cfr. R. Schiavolin, *Il principio di progressività del sistema tributario*, cit., p. 151 e ss.

⁹² Detta imposta ha visto diminuire non solo la propria centralità nel sistema tributario, ma anche il suo carattere progressivo, attraverso una costante riduzione degli scaglioni e delle aliquote. Difatti la struttura originaria dell'imposta prevedeva 32 scaglioni di reddito e altrettante aliquote; la struttura attuale della medesima imposta, così come modificata dai numerosi interventi legislativi che si sono susseguiti, prevede solamente cinque scaglioni di reddito e altrettante aliquote.

maggior forza a quegli orientamenti di politica economica di impronta neoliberalista, che sono fondati su criteri di giustizia fiscale meno impegnativi, inclini alla tassazione della spesa e non del reddito, e alla proporzionalità piuttosto che alla progressività e, quindi, trascurano anche la finalità di redistribuzione che ha la tassazione.

Negli ultimi anni il nostro sistema fiscale si è caratterizzato da norme volte a fissare la stabilità e la sicurezza individuale e non si è concentrato sulla mobilità degli assetti sociali. A fronte di tali situazioni di sfiducia, è normale siano emerse tendenze che negano al sistema tributario la funzione redistributiva e allocativa⁹³, e, allo stesso tempo, si è assistito ad un rinvigorismento di quelle opinioni volte a contemperare il principio di capacità contributiva con quello del beneficio. In conformità a quest'ultimo l'imposizione deve avere caratteristiche «tali da rendere al massimo, in termini di correttezza, l'idea della cosa amministrata che finanzia e va correlata al godimento dei servizi pubblici, preferibilmente con aliquota proporzionale»⁹⁴.

Ad oggi, comunque, il principio del beneficio non ha la forza e l'attitudine tali da soverchiare il principio della capacità contributiva, questo poiché entrerebbe in conflitto con i principi generali di uguaglianza e solidarietà; è però ben accettata la coesistenza degli stessi, anche a fronte dell'eterogeneità di cui si caratterizza il sistema tributario, il quale si compone di molteplici tributi plurilivello. Non è, infatti, in alcun modo concepibile un sistema tributario fondato sul principio del beneficio e sulla tassazione proporzionale, poiché verrebbe a mancare uno strumento di redistribuzione a cui oggi il tributo deve tendere.

La crisi del tributo personale progressivo si è aggravata anche a causa del processo economico di globalizzazione e di delocalizzazione in atto⁹⁵ poiché ha reso incerto il presupposto della coincidenza tra chi fruisce dei servizi pubblici e il contribuente che la deve finanziare. È, infatti, sempre più frequente la scelta di alcuni cittadini di allocare le proprie attività produttive in paesi dove è meno esoso pagare le imposte, questo comporta per gli Stati il rischio della perdita della

⁹³ Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 110.

⁹⁴ *Ibidem*.

⁹⁵ Così F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 107 e ss.

sovranità tributaria, anche se ovviamente rimane sotto il loro controllo l'imponibile offerto da fattori quali il lavoro, il consumo e le rendite immobiliari.

Per recuperare quella progressività che negli ultimi anni si è andata a sgretolare sicuramente la lotta all'evasione è una priorità.

Inoltre alcuni importanti economisti, come Piketty, affermano che le imposte sul reddito non sono abbastanza progressive e che la parte più abbiente della popolazione non contribuisce in modo adeguato rispetto alle ricchezze possedute, ostacolando così l'operare delle politiche redistributive.

La crisi della progressività non implica la rinuncia ad una ragionevole redistribuzione equitativa del reddito attraverso lo strumento fiscale, con tutte le difficoltà di porre in essere efficienti politiche redistributive e di conseguenza di riduzione delle differenze tra i consociati. Il suddetto obiettivo si potrebbe comunque realizzare anche utilizzando criteri diversi dalla progressività utilizzata in Italia. Deve comunque continuare a sussistere una progressività solidaristica davanti all'esigenza di salvaguardare la coesione di un gruppo sociale che ha perso fiducia nella solidarietà.

È d'uopo evidenziare come, nonostante la redistribuzione sia stata molto spesso abbinata al principio di progressività di imposizione, in realtà tale stretta associazione può risultare semplicistica e fuorviante⁹⁶. Difatti, anche un sistema basato sul principio proporzionale può avere effetti redistributivi quando il gettito dell'imposizione è indirizzato a favore delle classi più povere. Inoltre la scelta della progressività non implica in maniera diretta la conseguente redistribuzione. Quest'ultima avverrà in maniera indipendente, ossia in base all'effettiva allocazione e destinazione del gettito e dagli indirizzi della spesa pubblica. Basti, inoltre, osservare il sistema fiscale italiano per vedere come, alle volte, il criterio progressivo evolva addirittura a delle redistribuzioni al contrario a favore delle classi più abbienti. Questo poiché nel nostro sistema fiscale la progressività riguarda solo alcune categorie di reddito e lascia indenni i redditi da capitale e da attività finanziaria, risaputamente caratterizzati da guadagni ingenti, assoggettati ad un'impostazione proporzionale.

⁹⁶ Così D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 386.

3.3 Tutela del minimo vitale.

Strettamente collegato al concetto di equità, che compone le fondamenta del nostro sistema fiscale, è l'esenzione del minimo d'esistenza. Durante i lavori preparatori dell'assemblea costituente, nell'istituire l'articolo 53 e i suddetti principi da questo esplicitati, si tenne conto anche dei uno dei più noti e tradizionali principi dell'economia e dell'etica fiscale, ossia l'esenzione delle ricchezze minime⁹⁷. Difatti tale esenzione veniva da molti studiosi di finanza pubblica considerata insita nel principio di capacità contributiva⁹⁸.

La salvaguardia del minimo vitale discende dal principio di capacità contributiva, in quanto il secondo comma dell'art. 53 rivela un criterio di giustizia della tassazione fondato sulla ricerca di un'effettiva uguaglianza del sacrificio dei contribuenti più abbienti. La tutela del minimo vitale è attuata nel nostro sistema fiscale di tipo progressivo e si concilia bene con questo, ma nulla vieta che non possa conciliarsi anche con sistemi di tipo proporzionale ad aliquota unica, tutt'altro.

L'esonero del minimo vitale discende dal principio di capacità contributiva. Perché si possa applicare a questi ultimi, è sufficiente esentare integralmente dall'imposizione i redditi che corrispondono al minimo vitale, la teorizzazione di un sistema di impronta proporzionale accompagnata dall'esenzione del minimo vitale risulta essere per certi aspetti un compromesso tra «proporzionalità» e «progressività»⁹⁹.

L'esenzione del minimo vitale non realizza, come si crede, una forma anche moderata di progressività, in quanto la progressività non può riguardare la tassazione di quella quota di ricchezza che è funzionale al solo sostentamento del contribuente. La presenza di una quota corrispondente al minimo vitale esonerata

⁹⁷ È indicativo riportare le dichiarazioni dell'Onorevole Salvatore Scoca in sede costituente, durante l'esame dell'art 53: « 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 dall'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. [...] Sono, questi, aspetti caratteristici della capacità contributiva, che la formulazione concordata dall'articolo aggiuntivo pone a base dell'imposizione ».

⁹⁸ Cfr. A. Graziani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, Fatelli Bocca, 1897, p. 308 e ss.

⁹⁹ *Ivi*, p. 538.

dalla tassazione non è una discriminante per distinguere il principio di progressività da quello di proporzionalità.

Quando si parla di esenzione del minimo vitale, la ricchezza del contribuente non è presa in considerazione con riguardo alla mera entrata nel patrimonio ma rispetto alla potenzialità di questa di tramutarsi in consumi per l'individuo e la sua famiglia. Infatti, nell'esenzione del minimo d'esistenza la ricchezza del contribuente viene esonerata dal concorso alle spese pubbliche poiché si reputa che questa serva ad assicurare al suo possessore le spese necessarie alla sua sussistenza, per quest'ultima si intendono i bisogni primari dell'individuo perché questo possa condurre un'esistenza dignitosa.

Bisogna accennare che vi sono e vi sono state anche voci fuori dal coro che hanno osteggiato l'attuazione del esenzione del minimo vitale¹⁰⁰, motivo che ha indotto i costituenti ad affermarlo, anche se indirettamente, attraverso l'art. 53 Costituzione. Non è sicuramente nuova l'avversità contro la tutela del minimo d'esistenza, questa infatti è stata osteggiata già in determinati frangenti storici, contraddistinti dai criteri della controprestazione e del beneficio, periodi in cui quindi c'era una diversa sensibilità sociale. Sensibilità completamente opposta invece si respirava durante i lavori preparatori della Costituzione, dove la forte coesione sociale e la partecipazione democratica erano ciò che trainava gli spiriti dei costituenti e anche della popolazione.

Oggi può pacificamente affermarsi che sia dottrina sia giurisprudenza concordino circa l'esclusione da imposizione delle ricchezza minime, ma si discute ancora sul principio costituzionale a cui poter ricondurre la tutela del minimo vitale. In assemblea costituente e l'odierna opinione maggioritaria, affermano che, come sopra detto, la copertura costituzionale del minimo vitale si rinvenga nell'art. 53, primo comma, insito nella formulazione della capacità contributiva. Fu la stessa Assemblea ad adottare l'espressione «capacità contributiva» che era stata suggerita dalla Corte di Cassazione, proprio perché si reputò che la stessa consentisse di ritenere implicitamente salvaguardato il

¹⁰⁰ Si veda A. De Viti de Marco, *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, p. 239 e ss., secondo il quale l'esenzione dei redditi minimi non avrebbe giustificazione razionale dal momento che la domanda di beni pubblici preesiste alla produzione del reddito.

minimo vitale¹⁰¹. Difatti se «capacità contributiva» significa attitudine di un soggetto a contribuire alle spese pubbliche “non può considerarsi contributivamente capace chi abbia mezzi appena sufficienti o addirittura insufficienti all’esistenza”¹⁰².

Alcuni, invece, ritrovano il fondamento della tutela del minimo vitale in altri parametri costituzionali, come quello dell’uguaglianza sostanziale e di tutela del diritto ad una esistenza libera e dignitosa; dunque, secondo questa corrente di pensiero, la tutela del minimo vitale è direttamente collegata all’art. 36 della Costituzione, che si pronuncia sul diritto dei lavoratori ad una retribuzione proporzionata alla qualità e quantità del suo lavoro e, appunto, sufficiente ad assicurare a sé e la sua famiglia un’esistenza libera e dignitosa. Nonostante quest’aggancio della tutela del minimo vitale all’art. 36 Costituzione sembra più apparente che reale, è stato in qualche modo utile all’evoluzione di tale tutela: l’introduzione della forma « esistenza libera e dignitosa» ha avuto come conseguenza l’ampliamento dell’esenzione del reddito del contribuente, e anche il riferimento alla famiglia dello stesso ha aiutato a definire i confini di cosa dovesse essere esentato e perché. Tenendo però sempre a mente che l’art. 36 è disposizione indipendente dalla capacità contributiva, e, inoltre, non sufficiente a spiegare la tutela del minimo vitale in quanto non prende in considerazione altri fattori, come, semplicemente, l’eventualità che lavoratore disponga di altre fonti di ricchezza o che l’art. 36 si fonda su un rapporto di controprestazione che, come si è visto, è lontano da ciò che comprende il principio di capacità contributiva.

In conclusione la salvaguardia del minimo vitale assume una forte carica sociale¹⁰³, viene riconosciuto il diritto della persona a non pagare dei contributi allo Stato che la priverebbero di un’esistenza dignitosa, tale salvaguardia si spiega nella prospettiva della tutela e della promozione della persona umana. È significativa la costituzione del minimo vitale poiché costituisce uno, forse il primo, dei pilastri della giustizia tributaria, nell’assicurare alle classi meno abbienti una vita libera, o quantomeno, nel voler assicurare al contribuente e alla

¹⁰¹ Cfr. E. Giardina, *Le base teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, p. 212 e ss.

¹⁰² I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, p. 74.

¹⁰³ Così D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell’imposta*, cit., p. 224.

sua famiglia un minimo di risorse per i bisogni essenziali e quindi un reddito minimo che non può essere distolto da tali utilizzi ed esonerato dall'obbligo fiscale. Si è inoltre supposto che, la tutela del minimo vitale, oltre che alla giustizia tributaria fosse anche collegata al principio di solidarietà¹⁰⁴, come se fosse l'altra faccia del dovere di solidarietà, vista cioè da soggetti che beneficiano della solidarietà altrui. L'assunto, infatti, è che i soggetti dotati di una capacità contributiva tale da non rientrare nell'esenzione del minimo vitale, si "fanno carico" anche delle quote di altri soggetti, ossia quelli esclusi dalla contribuzione. Tale asserzione è sbagliata per alcuni fraintendimenti. Non è espressione di solidarismo sociale, innanzitutto, poiché il dovere di concorrere alle spese non è posto dallo stesso individuo, ma è lo Stato che decide quanto prelevare e a chi, quindi, gli obblighi di pagamento sorgono come riflesso dell'autorità pubblica. Inoltre da questa narrazione emergerebbe che il dovere di solidarietà riferito ai consociati sarebbe mosso da uno sforzo altruistico, quasi volontaristico, ispirato a sentimenti di fratellanza del gruppo sociale. La verità però è sempre che è lo Stato a richiedere l'adempimento, indipendentemente dalla volontà del singolo contribuente, ed è per questo che il carattere della solidarietà nel dovere del contribuente risulta mistificatori.

¹⁰⁴ *Ivi*, p. 233 e ss.

CAPITOLO II

TEORIE DELLA TASSAZIONE: DILEMMI ETICI

SOMMARIO: 1. Teorie della giustizia fiscale: capacità contributiva e principio del beneficio. – 1.1 Tesi a sostegno del principio del beneficio. – 1.2 La sopravvivenza del principio del beneficio nell'era dello Stato sociale. – 1.2.1 La tesi di Pfordten. – 1.3 Argomenti a sostegno dell'*ability to pay*. – 1.4 La giustificazione dell'imposta. – 2. Giustizia fiscale e giustizia sociale. – 2.1 L'aumento delle diseguaglianze. – 2.2 Tributo come strumento di redistribuzione. – 2.3 Giustizia redistributiva. – 2.4 Redistribuzione della ricchezza. – 2.5 Tassare i ricchi e soccorso ai poveri. – 3. Dilemmi etici tra libertà ed eguaglianza. Il principio alla base della giustizia redistributiva – 3.1 Libertarismo: la teoria di Nozick. – 3.2 Il contratto sociale e ipotetico di Rawls: giustizia come equità. – 3.3 Neoliberalismo moderno.

1. Teorie della giustizia fiscale: capacità contributiva e principio del beneficio.

Le regole e i principi di equa distribuzione del carico fiscale, tra i componenti di una collettività organizzata, sono disciplinate dal principio di equità. Solitamente si distingue tra equità orizzontale e verticale. La prima si concentra sul trattamento tributario dei singoli, il quale deve avvenire a parità di condizioni economiche. La seconda si fonda sul principio per cui ad un livello più alto di condizioni economiche deve corrispondere un prelievo fiscale più elevato. Per la determinazione dei suddetti fattori bisogna avvalersi di uno, o più, principi di giustizia fiscale: il principio del beneficio, in inglese *benefit principle* e il principio di capacità contributiva, anche detto *ability to pay*.

Come già osservato precedentemente, il nostro sistema fiscale è improntato al principio della capacità contributiva, come emerge chiaramente dalla formulazione dell'art. 53 della Costituzione. Tale principio si basa sulla quantità di risorse cui un soggetto è in grado di rinunciare per partecipare al finanziamento della spesa pubblica, indipendentemente dal beneficio che egli trae da quelle spese. Invero, secondo questa impostazione si fanno carico delle spese

pubbliche coloro che dispongono della capacità economica sufficiente per sostenere un esborso monetario¹⁰⁵.

Il principio del beneficio, invece, si basa sul presupposto che l'onere fiscale che ciascun contribuente è chiamato a sostenere deve corrispondere al beneficio di cui egli viene a godere. È un rapporto sinallagmatico tra prezzo corrisposto e fornitura dei servizi pubblici. Il principio della controprestazione¹⁰⁶ vanta il merito di aver avuto una grande fama nei sistemi fiscali liberali ottocenteschi. Tuttavia le crescenti esigenze fiscali degli Stati non possono essere soddisfatte da tale principio e hanno reso necessaria e irreversibile la scelta di una tassazione rapportata alla ricchezza dei privati, cioè legata all'effettiva capacità di contribuire. Nel principio del beneficio il fine attribuito all'imposta è esclusivamente quello di finanziare l'offerta di beni e servizi da parte dello Stato, mentre viene esclusa ogni finalità redistributiva.

Di contro il principio della capacità contributiva ha potuto affermarsi grazie sia all'espansione delle spese connesse all'erogazione dei servizi indivisibili, ossia servizi rivolti all'intera comunità sia, ed in misura maggiore all'incremento della spesa sociale, per sanità, istruzione, previdenza e via dicendo.

In altri termini, tale principio regolatore ha avuto successo poiché lo Stato moderno si caratterizza di un senso «sociale» di cui era privo nell'imposizione statale ottocentesca, che affondava le sue radici sulla tutela del diritto di proprietà dei contribuenti.

Inoltre, ulteriore ostacolo cui è incorsa l'applicazione del principio del beneficio, è la difficoltà, o meglio, l'impossibilità di misurare il *quantum* dei vantaggi ottenuti dai servizi offerti dallo Stato al contribuente. L'impossibilità di utilizzare il criterio della controprestazione per i servizi indivisibili e l'espandersi della spesa sociale hanno veicolato la scelta del principio di giustizia da utilizzare.

Nonostante ciò il principio del beneficio non era e non è destinato a scomparire, essendo un utile angolo visuale per comprendere il fenomeno tributario e anche la stessa *ratio* di molti prelievi. Non scompare neanche la

¹⁰⁵ In questo senso, *ex multis*, E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, cit, p.434 e ss.

¹⁰⁶ Si ricorda che quando si parla di «principio della controprestazione» nel prosieguo della trattazione, lo si intende in senso lato, e non in un'accezione privatistica.

possibilità di misurare, anche se a grandi linee, i vantaggi tratti dai privati grazie all'azione pubblica. Difatti, non sussiste alcuna incompatibilità ontologica tra tributi ispirati al principio del beneficio e tributi ancorati all'*ability principle*. Risulterebbe, peraltro, inefficiente e contro produttivo un totale distacco del dovere tributario dall'interesse del singolo, poiché permetterebbe una crescita incontrollata della spesa pubblica. Addirittura si è sostenuto che porre eccessiva enfasi sul carattere solidaristico del dovere tributario e sulla subordinazione del livello delle entrate a quello delle spese, anziché il contrario, abbia portato a teorizzare la preponderanza di un potere di imposizione pressoché illimitato¹⁰⁷.

Non sono neanche mancati tentativi di saldare il principio del beneficio con quello della capacità contributiva, ma in una diversa accezione di quest'ultimo, non come espressione di forza economica, bensì come manifestazione di godimento dei servizi pubblici.

Dietro tale accezione vi è l'idea che la produzione di ricchezza degli individui, che si ricorda manifestarsi sotto forma di patrimoni, redditi o consumi, è possibile solo grazie alla struttura che ha fornito lo Stato, attraverso gli enti pubblici e i servizi da questi erogati¹⁰⁸. Già Griziotti¹⁰⁹ aveva teorizzato tale impostazione, affermò infatti: «Lo schema è questo. Lo Stato presta pubblici servizi (sicurezza, istruzione, igiene, strade ecc.), che assicurano le condizioni generali della vita sociale e dell'economia nazionale e favoriscono in modo particolare, ma presunto anziché accertabile, i privati nei loro interessi personali e patrimoniali».

Non solo, la contiguità del principio della capacità contributiva con quello del beneficio si rinviene anche in una delle prime affermazioni del *faculty principle*, cioè nelle proclamazioni fatte in seno all'Assemblea Costituente francese¹¹⁰. Nel verso opposto si muove, invece, la dottrina italiana¹¹¹, la quale si

¹⁰⁷ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit.

¹⁰⁸ Cfr. L. Murphy e T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and justice*, New York, Oxford University Press, 2002, p.17.

¹⁰⁹ Cfr. B. Griziotti, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1949, p. 19.

¹¹⁰ Cfr. M. Kwass, *Privilege and the Politics of Taxation in Eighteenth-Century France*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000, p.1.

¹¹¹ Cfr. L. Antonini, *Dovere Tributario, Interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996.; P. Boria, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento*

è schierata in modo polarizzato sostenendo la formulazione dell'art. 53, senza neanche contemplare la possibilità di una convivenza dei due principi. Contrariamente si è addirittura sostenuto che il riferimento alla capacità contributiva fosse incompatibile con quello del beneficio, ritenendo quest'ultimo alieno alla nostra Costituzione.

In realtà, capacità contributiva e principio del beneficio non rispondono a logiche totalmente incompatibili, tant'è che vi sono anche zone di parziale sovrapposizione¹¹². Difatti, anche i tributi ancorati alla capacità contributiva presuppongono una forma di appartenenza al gruppo sociale e di conseguenza la possibilità di un individuo di accedere ai benefici che sottostanno alle spese pubbliche alle quali si è concorso. Per meglio comprendere, va rilevato che si verifica un connubio tra principio del beneficio e il principio di capacità contributiva riguardo alle tasse e ai tributi commutativi. È il singolo che richiede una determinata prestazione di un servizio pubblico individuale, si tratta quindi di prelievi basati sul principio della controprestazione, che alle volte possono anche essere regolate contemporaneamente dal principio di capacità contributiva. Infatti l'obbligazione a carico del privato rispetto ai tributi commutativi può essere fissata anche in modo da essere rapportata alla sua capacità di contribuire alla spesa pubblica.

È necessario, dunque, percepire i due principi non come contrapposti ma piuttosto tra loro correlati, il dovere di contribuzione e il finanziamento delle spese pubbliche trovano giustificazione nei benefici indirettamente arrecati al contribuente dall'azione pubblica. Tale visione si concilia bene anche con il principio di solidarietà poiché, come sopra accennato, sono le infrastrutture dello Stato ad agevolare l'acquisizione di ricchezza. Infatti, il contributo ai carichi pubblici avviene, come più volte chiarito, in proporzione alla ricchezza posseduta non solo perché ci si avvale del principio dell'*ability to pay*, ma anche perché le ricchezze stesse esprimono una misura dei benefici dell'azione dello Stato, che costituisce uno dei fattori grazie ai quali la ricchezza si forma.

della Corte Costituzionale, in L. Perrone e C. Berliri, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit.; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973.

¹¹²Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 63 e ss.

Il principio del beneficio dunque non può essere trascurato o ignorato, giacché sarebbe riduttivo e superficiale rinvenire la causa di giustificazione del potere impositivo nella sola capacità contributiva contenuta nell'art. 53 Cost. D'altronde, anche il principio della controprestazione è uno dei fili conduttori per la spiegazione dell'obbligo impositivo, secondo un rapporto di scambio tra Stato e cittadini che affonda le sue radici nelle teorie contrattualistiche liberali, nel cosiddetto «contratto sociale»¹¹³.

Per meglio comprendere la teoria del contrattualismo occorre fare un salto indietro ed accennare alle sue origini. La teorizzazione di quest'ultimo si colloca infatti nel Settecento per mano di Jean Jacques Rousseau, il quale affermava che è solo il popolo che legittima lo Stato in una prospettiva contrattualista. In tale visione contrattualistica ci si immagina l'uomo all'interno dello Stato come socio, *recte*, gli uomini associandosi stipulano un contratto sociale, che ha l'obiettivo di sostenere l'organizzazione e il funzionamento dello Stato per mezzo della riscossione dei tributi. Da questa impostazione si può facilmente dedurre che la potestà tributaria altro non è che espressione della sovranità popolare.

1.1 Tesi a sostegno del principio del beneficio.

Il principio del beneficio non è dunque inapplicabile, tutt'altro. Addirittura Adam Smith ritenne che un sistema fiscale si potesse definire equo solo quando ciascun contribuente partecipa alle spese in base ai benefici, attuali o attesi, che esso ritrae dai servizi pubblici¹¹⁴. Tale posizione ad oggi risulta troppo polarizzata, ma sono stati molteplici gli autori che hanno dato seguito a tale impostazione.

Il principio del beneficio non si colloca in una posizione diametralmente opposta e incompatibile con quello della capacità contributiva, infatti, inquadrando la capacità contributiva quale manifestazione di godimento dei servizi pubblici, si comprende come si giunga a risultati non distanti da quelli a

¹¹³ Cfr. G. Myrdal, *The Political Element*, Abingdon, Routledge, 1953, p. 160 e ss.

¹¹⁴ A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nation*, trad., La ricchezza delle nazioni, Roma, 1995, p. 572 e ss.

cui si perviene considerando l'espressione capacità contributiva come sinonimo di forza economica. Escludere l'indispensabilità di un nesso tra prestazione tributaria e godimento dei servizi resi dallo Stato è, in realtà, esatto solo se si utilizza il concetto di «corrispettivo» in un'accezione giuridico-privatistica, ossia se ci si pone nella logica di uno scambio meramente formale tra prestazioni. Tale impostazione però mette totalmente in secondo piano il fondamento politico-sociale dell'imposizione, che si sostanzia nell'appartenenza del contribuente ad un'organizzazione statale, tale da permettergli di beneficiare dei pubblici servizi offerti, indipendentemente da un loro utilizzo effettivo¹¹⁵.

Sono, dunque, poco convincenti le critiche che sono state rivolte a coloro che hanno ipotizzato il collegamento tra il godimento dei servizi pubblici e il principio di capacità contributiva, primo tra tutti Benvenuto Griziotti. Tali critiche si basano sul presupposto, da non ritenere scorretto, che è difficile stabilire se la produzione di una determinata ricchezza abbia o meno beneficiato dei servizi pubblici offerti dallo Stato¹¹⁶. Difatti, la tesi griziottiana, sulla correlazione tra imposte e spese pubbliche prescinde dalla verifica dell'effettivo grado di godimento dei servizi pubblici da parte del contribuente, essendo tale verifica impraticabile¹¹⁷.

Benvenuto Griziotti, giurista e uno dei principali protagonisti della tradizione italiana di scienza delle finanze, padre di un indirizzo ermeneutico di grande modernità, ispirato a principi di giustizia, si pose in una posizione di contrasto rispetto alla dottrina italiana. Egli, infatti, non accantonava il principio del beneficio, considerandolo agli antipodi della Costituzione italiana, al contrario, lo sostenne, o meglio, non pose in contrapposizione i due classici principi di giustizia fiscale. Fin dall'inizio Griziotti manifestò la sua insoddisfazione per lo stato in cui versavano gli ordinamenti delle imposte e i relativi studi giuridici nel nostro paese, affermando che questi fossero «veri

¹¹⁵ D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 78 e ss.

¹¹⁶ A segnalare tale limite è in modo chiaro E. Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932, p. 55 e ss.

¹¹⁷ Difatti non ha senso pretendere uno specifico legame tra la misura dell'imposizione e il godimento di uno specifico servizio offerto dallo Stato. Tale legame potrebbe sussistere solo se si parla di un tributo commutativo e non di imposte, cui infatti si addice il principio del beneficio e non quello della stretta controprestazione. Bisogna tenere a mente la differenza tra tali due principi, che per quanto simili, in realtà sono diversi.

ordigni di oppressione dei contribuenti, di sperequazione tra le classi sociali, gravi ostacoli alla produzione della ricchezza e allo stesso cammino della civiltà »¹¹⁸.

La tesi di Benvenuto Griziotti rileva il legame di tipo finalistico tra il dovere di contribuzione e il finanziamento delle spese pubbliche, che trova giustificazione nei benefici indirettamente arrecati al contribuente, poiché l'azione dei poteri pubblici è uno dei fattori grazie ai quali la ricchezza di un singolo contribuente si è creata.

Per meglio comprendere la sua posizione si osservi che Benvenuto Griziotti¹¹⁹ afferma che i principi sui quali si poggia la finanza pubblica sono molteplici, poiché servono a giustificare le opposte soluzioni dell'imposta proporzionale e progressiva, e che molti autori hanno cercato il «supremo principio regolatore» della finanza pubblica, mentre Griziotti ha cercato di gettare un ponte tra il principio del beneficio e quello della capacità contributiva e di non escludere alcun principio a vantaggio di altri.

Inoltre, ha anche affermato che tali principi si devono alternare o combinare secondo la natura delle diverse entrate, e dunque esclude l'idea della dottrina italiana che sostiene l'applicazione sistematica del principio della capacità contributiva.

Il principio della controprestazione, per quanto, come più volte ribadito, sia di difficile applicazione, ha delle caratteristiche che rendono la sua applicazione rilevante all'interno del sistema fiscale. La sua generalità, infatti, lo rende baluardo di razionalità delle entrate fiscali, non solo, segna anche la continuità dei principi morali e sociali, oltre che economici e giuridici, nel passaggio dall'economia alla finanza.

Inoltre, altra importante argomentazione a supporto del principio del beneficio, risiede nella concezione stessa dell'imposta, la quale si fonda sull'idea di un beneficio collettivo, ossia di un vantaggio ricevuto da ciascun contribuente *uti cives*, in quanto appartenente ad una comunità¹²⁰. Invero, l'appartenenza ad un gruppo sociale è la chiave di lettura che permette di rapportare il dovere tributario

¹¹⁸ Cfr. G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., p. 90.

¹¹⁹ B. Griziotti, "Il principio della controprestazione e le sue applicazioni", in *Rivista di diritto finanziario e Scienza delle Finanze*, 1950, p. 117 e ss.

¹²⁰ Cfr. E.R.A. Seligman, *Essays in taxation*, Macmillan, New York, 1921, p. 337.

alle spese pubbliche, qualificando la capacità contributiva in relazione ai benefici di cui direttamente gode l'obbligato da quei servizi pubblici che hanno permesso la formazione della ricchezza.

Infatti, lo stesso Griziotti afferma: «Lo Stato presta pubblici servizi (sicurezza, istruzione, igiene, strade, 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 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 [...]. Il principio della capacità contributiva sta a fondamento delle imposte ma tale principio non è autonomo e assoluto ma è indirettamente collegato col principio delle controprestazioni»¹²¹.

In conclusione, si può affermare che oggi il nostro ordinamento non preveda un ritorno al principio della controprestazione, anche a fronte del definito dettato costituzionale, il quale esclude l'idea di una controprestazione tra imposte e servizi pubblici generali e di un rapporto di scambio in cui l'imposta svolge il ruolo di prezzo per i servizi pubblici erogati dallo Stato. Nonostante ciò le suddette opinioni hanno evidenziato un'altra concezione del dovere tributario, che non si limita ad assumere un profilo meramente solidaristico, ma acquista (o meglio ri-acquista) un carattere egoistico¹²². Dunque l'obbligato che partecipa all'organizzazione sociale, concorre alle spese ovviamente in ragione della sua forza economica, che però si è potuta sviluppare anche grazie all'azione dei pubblici poteri, finanziata appunto dai tributi¹²³.

In conclusione, il principio della capacità contributiva, intesa come forza economica, si salda con quello del beneficio poiché il soggetto che dispone di una più grande ricchezza è anche colui che, normalmente, trae maggiori vantaggi

¹²¹ Cfr. B. Griziotti, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, cit., p. 19.

¹²² Per approfondire D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p.333 e ss. Si noti che il carattere egoistico del tributo risale alla concezione che l'imposta assumeva negli stati ottocenteschi, in cui veniva versato un tributo solo in cambio di una determinata prestazione da parte dello Stato. Inoltre, tale percezione del tributo ha riacquisito fama negli Stati occidentali moderni, contrapponendosi all'ottica solidaristica, sulla quale gli ordinamenti statali avevano incentrato la giustificazione dell'imposizione.

¹²³ D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit.

dall'azione e dall'intervento pubblico. Tale impostazione è rilevante, data la circostanza per la quale è proprio da questa che si coglie il nesso tra capacità contributiva e principio del beneficio, che risulta essere utile per comprendere le ragioni per cui si pagano i tributi, le quali non si esauriscono in un mero dovere di solidarietà verso gli altri, ma implicano anche un interesse dell'obbligato per i servizi pubblici. Invero, se la ragione del pagamento dei tributi si limitasse ai soli doveri di solidarietà l'intero sistema fiscale sarebbe destinato a fallire.

Ulteriore elemento che ha indotto parte della dottrina a mettere in discussione il principio del beneficio è stato il recente fenomeno della globalizzazione che ha reso necessario, pertanto, la rimediazione dell'impostazione del sistema fiscale, incentrato sui principi di uguaglianza e solidarietà, per affrontare in modo diverso le sfide che suddetto fenomeno poneva.

Tale dibattito, tuttavia, non è nuovo. Già De Viti De Marco¹²⁴, partendo dalla constatazione che lo Stato, quale prestatore di servizi pubblici, è un collaboratore della produzione, rilevava che, al pari degli altri produttori, anch'esso dovesse partecipare alla divisione del reddito sociale. Secondo tale autore, la tassa rappresenterebbe il prezzo pagato dal cittadino per il godimento di quei servizi «che sono suscettibili di essere venduti al minuto, cioè di essere prestati di volta in volta al cittadino che li domanda e nel momento e nella quantità in cui li domanda», l'imposta, invece, «è il prezzo che ogni cittadino paga allo Stato per coprire la quota parte del costo dei servizi pubblici generali, che egli consuma». Era, ed è, dunque necessario mantenere vivo il legame e il rapporto di scambio tra le imposte e i servizi pubblici generali. Ciò risponde ad un principio salutare per la finanza e l'economia pubblica poiché costituisce un monito per lo Stato ad erogare servizi pubblici secondo criteri di efficacia ed efficienza.

Si può constatare, infine, a fronte di quanto detto, che la posizione di Benvenuto Griziotti, che osservò come «a criterio direttivo delle imposte stia un principio ibrido, complesso e coordinato, di capacità contributiva e di controprestazione»¹²⁵, è quella che tutt'oggi rimane più efficace.

¹²⁴ A. De Viti De Marco, *Principi di economia finanziaria*, Einaudi, Torino, 1953, p. 112 e ss.

¹²⁵ B. Griziotti, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Giuffrè, Milano, 1962, p. 46 e ss.

1.2 La sopravvivenza del principio del beneficio nell'era dello Stato Sociale.

L'avvento del *Welfare State* ha messo in crisi l'applicazione del principio del beneficio, innanzitutto poiché l'imputazione del costo dell'azione statale ai singoli individui, destinatari dei copiosi servizi pubblici, attraverso imposte basate sul principio della controprestazione risulta insostenibile. Inoltre, giacché lo Stato Sociale fornisce prestazioni socio sanitarie, educative e assistenziali soprattutto a favore delle classi meno abbienti, con l'applicazione del principio del beneficio, che prevede una tassazione rapportata ai vantaggi ricevuti, si sarebbe creato il paradosso per cui i costi di tali servizi sarebbero caduti proprio sulle spalle della popolazione più bisognosa, che più usufruisce di tali servizi.

Tuttavia nel nostro ordinamento, in ossequio alla prevalente concezione solidaristica della capacità contributiva, accade spesso che l'onere di determinati servizi (sociali, assistenziali, sanitari ecc.) gravi proprio su coloro che meno beneficio ne traggono, in quanto meno li utilizzano¹²⁶.

Molti sono stati gli autori che hanno ritenuto impossibile la compatibilità di uno Stato sociale, finanziato dai tributi tendenzialmente collegati al principio di capacità contributiva, con la sopravvivenza del principio del beneficio¹²⁷.

Bisogna però ricordare sia che l'evoluzione della spesa pubblica in senso assistenzialista non implica di per sé il venir meno del collegamento tra l'obbligo di pagare le imposte ed i vantaggi che ogni individuo riceve dall'azione pubblica, sia che la teoria del beneficio, riferita alle imposte, non implica mai la millimetrica individuazione e misurazione del vantaggio individuale ricevuto dal singolo.

Si ritiene quindi possibile l'esistenza di uno Stato Sociale, finanziato da tributi collegati al principio di capacità contributiva, con la sopravvivenza del principio beneficio, poiché quest'ultimo non richiede che l'importo dell'imposta sia uguale al costo del servizio goduto dal contribuente.

¹²⁶ A. E. Granelli, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, Cedam, 1981, p. 24, il quale fa l'esempio delle "spese relative al servizio di gratuito patrocinio", che "non sono certo finanziate da coloro che vi sono ammessi, ma proprio dai soggetti che mai potrebbero fruirne".

¹²⁷ Cfr. R. Schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Cedam, Padova, 2012, p. 988.

Si verifica, dunque, il caso, non isolato, per il quale tra capacità contributiva e principio del beneficio, non vi sia una linea di demarcazione netta e invalicabile, ma piuttosto sussistano molti punti di contatto.

Non tutti gli autori si trovarono in accordo con tale affermata coesistenza, tra i più noti Gaspare Falsitta¹²⁸, il quale sosteneva l'idea dell'esistenza di una linea divisoria netta tra i due principi, ed anzi imputava a Griziotti di aver elaborato due insanabili concezioni di capacità contributiva, l'una collegata al godimento dei servizi pubblici e l'altra alla forza economica del contribuente.

1.2.1 La Tesi di Pfordten.

Occorre, a questo punto della trattazione, soffermarsi su un'ulteriore teorizzazione, riguardante i due classici principi di giustizia, quella di Dietmar von der Pfordten, il quale, muovendosi nella direzione opposta rispetto alla dottrina italiana, sostiene il principio del beneficio.

Pfordten afferma¹²⁹ che ogni tipo di tassazione necessita una giustificazione. Molto spesso si è rinvenuta tale giustificazione nella connessione tra il pagamento delle imposte e la redistribuzione delle ricchezze; infatti lo Stato potrà attuare finalità redistributive solo laddove disponga di contributi, che provengano dagli individui che compongono la collettività.

Pfordten ritiene la giustificazione della redistribuzione non sufficiente a spiegare la contribuzione e di conseguenza sostiene necessaria la sussistenza di altre motivazioni. Propone, dunque, un altro principio, che denomina, principio dell'equivalenza, che prevede che l'assimilazione di ricchezza sia frutto delle istituzioni statali e che senza lo sviluppo della società e dello stato gli unici redditi possibili «sarebbero quelli di un contadino, di un pescatore o di un cacciatore». Si ritrova in tal principio una giustificazione generale della tassazione, l'esistenza di un assetto organizzativo serve poiché provvede alla redistribuzione della

¹²⁸ Cfr. G. Falsitta, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p.821 e ss.

¹²⁹ D. von der Pfordten, "Justice, Equality and Taxation", in Gaisbauer H.P., Schweiger G., Sedmak C. (Eds.), *Philosophical Explorations of Justice and Taxation: National and Global Issues*, Springer 2015, pp. 49-67.

ricchezza. Seppur il principio del beneficio è stato largamente criticato, non solo dalla dottrina italiana, ma anche da altri autori come Murphy e Nagel, Pfordten ne afferma la validità sostenendo come quest'ultimo possa essere utilizzato in maniera complementare al principio di solidarietà, che solitamente, invece, viene associato al principio della capacità contributiva.

Invero, Pfordten da una parte critica il principio *dell'ability to pay*, affermando quanto risulti difficile valutare la capacità contributiva degli individui, essendo quest'ultima strettamente connessa al possesso del singolo di una specifica abilità. Dall'altra afferma che *l'ability principle* può sussistere assieme all'*equivalence principle*. Secondo l'autore chi non ha capacità contributiva non deve essere obbligato a pagare le tasse. La capacità contributiva così intesa ha una funzione di limite al potere impositivo dello Stato.

1.3 Argomenti a sostegno dell'*ability to pay*.

È stato facile l'affermarsi del nuovo dovere tributario in sede costituente, non tanto per le minime modifiche testuali dell'art. 53 rispetto al suo antecedente art. 25 dello statuto Albertino, quanto per la situazione socio politica del tempo, si era affermato, infatti, un assetto costituzionale repubblicano. Ne è, difatti, conseguito che il tributo perdesse la sua dimensione commutativa, tipica degli assetti liberali ottocenteschi, ed assumesse, di contro, il ruolo di inderogabile dovere di solidarietà economico sociale.

Partendo dal dato costituzionale e, in particolare, dai principi di uguaglianza e solidarietà, G.A. Micheli¹³⁰ sostenne che non era in alcun modo indispensabile la sussistenza di una specifica relazione di ordine causale tra il concorso alle spese e il godimento dei pubblici servizi. Per tale autore anche il riparto del costo dei servizi definiti economicamente come divisibili trova una sua giustificazione nel principio di capacità contributiva.

Tale autore non fu l'unico a criticare il principio del beneficio. Franco Gallo, infatti osservò che: «Se si ripercorre la storia del tributo negli stati liberali

¹³⁰ G. A. Micheli, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in Dir. prat. trib., 1962, I, pag. 225.

si può, infatti, notare che col superamento delle teorie contrattualistiche, con l'avvento dello Stato di diritto e con l'imporsi della definizione funzionale del tributo quale strumento di concorso alle pubbliche spese, il rapporto causale tra prelievo e il costo del servizio ha perso d'importanza come unico criterio giuridico giustificatore di qualunque tipo e specie di prelievo»¹³¹.

Dunque, la maggiore critica mossa verso la teoria del beneficio si sostanzia proprio sull'impossibilità di valutare a priori il beneficio rinvenibile dalla prestazione di un servizio al contribuente da parte dell'autorità statale, essendo questo valutabile solo a posteriori¹³². Il significato di capacità contributiva in Costituzione, secondo tale visione, si allontana molto dal significato originariamente concepito da Griziotti. Essa, infatti, non introduceva un rapporto di corrispettività tra obbligazione tributaria e prestazione dei servizi pubblici, ma venne concepita come il dovere della partecipazione di tutti ai carichi pubblici, data l'appartenenza alla collettività organizzata.

La dottrina maggioritaria italiana, difatti, associa l'espressione «capacità contributiva» ad un dovere di solidarietà politica, sociale ed economica dei membri della collettività a partecipare alle spese dello Stato. Per la dottrina tale collegamento con l'art. 2 della Costituzione, concernente i doveri di solidarietà, è sufficiente per giustificare l'imposizione tributaria a prescindere dal vantaggio che ricade sul singolo dai servizi prestati dallo Stato¹³³.

Inoltre, è stata anche criticata la teoria che vedeva l'idoneità dei servizi pubblici ad incrementare la capacità contributiva dei singoli, ossia la presunzione che maggiori ricchezze corrispondano ai benefici conseguenti dall'azione pubblica. Ciò si basa sempre sulla concezione dell'impossibilità pratica di stabilire se la produzione di determinate ricchezze abbia o meno beneficiato dei

¹³¹ F. Gallo, *Brevi riflessioni sul criterio del «beneficio» e sul principio di progressività*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, cit., pag. 33.

¹³² L.V. Berliri, *La giusta imposta*, Giuffrè, Milano, 1945, p. 45. In questo saggio Berliri, tre anni prima dell'entrata in vigore della Costituzione, affermando l'impossibilità di conoscere quale sia il vantaggio effettivo che il contribuente ritrae dal servizio pubblico, ritiene che al criterio del principio del beneficio sia preferibile quello, più razionale, dell'«interesse all'attuazione del servizio».

¹³³ Cfr. Sent. Corte Costituzionale n. 212/1986.

servizi pubblici¹³⁴.

Oltre a ciò, sempre seguendo le tesi sostenitrici del principio della capacità contributiva, si è rinvenuto un ulteriore limite intrinseco nel principio del beneficio che riguarda l'impossibilità, tramite l'utilizzo di quest'ultimo, di adottare politiche di redistribuzione dei redditi.

Difatti, il vincolo che scaturisce dal rapporto diretto tra la spesa pubblica e le entrate riduce la possibilità di operare una redistribuzione del reddito in virtù del fatto che ove si effettuasse una riduzione della spesa per poter effettuare delle politiche redistributive di reddito con una conseguente riduzione dei servizi resi, si avrebbe l'effetto di ridurre le entrate dirette a finanziare i predetti servizi.

Per meglio comprendere la posizione che valuta il principio del benefico come ostacolo alla redistribuzione è necessario soffermarsi sulle riflessioni di Franco Gallo, che colse l'occasione della «nuova» riforma tributaria del 2003 per approfondire i fondamenti etici e filosofici della riforma. Nella riforma si evidenziò, infatti, un'ispirazione di politica economica legata alla teoria della coesistenza dialettica tra Stato e mercato e a criteri di giustizia tributaria "meno impegnativi", più inclini al principio del beneficio e della proporzionalità, che alla capacità contributiva e alla progressività.

La relazione¹³⁵ che accompagnava la riforma giustificò tale inclinazione riferendosi anche alla tradizione italiana della scienza delle finanze (nella quale si rinvennero noti autori tra cui De Viti De Marco, Einaudi, Vanoni e Steve) sostenendo che questa sottolineò la sfiducia in una progressività molto articolata delle classi medie e affiancò al principio della capacità contributiva, quello del beneficio.

Gallo criticò aspramente il richiamo a tali autori, affermando come molti di questi non si schierarono mai in modo deciso verso l'idea di una repressione del sistema progressivo. Difatti chiarì che anche se Steve nei suoi scritti contempera il criterio della capacità contributiva con quello del beneficio, non si pose mai in contrasto con le politiche redistributive del reddito, o che, per

¹³⁴ Per una dettagliata critica al pensiero di Griziotti si veda: E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit, p. 399, e F. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, p. 135.

¹³⁵ Cfr. Pubblicazione sulla G.U. n. 19 del 18 aprile 2003 della legge delega n.80 del 7 aprile del 2003.

esempio, Einaudi non si sia mai occupato approfonditamente di redistribuzione e progressività.

Inoltre, Gallo disapprova anche l'importanza attribuita al principio del beneficio nella relazione, sostenendo la sua non utilizzabilità come canone di giustizia fiscale "grossa". Piuttosto deve essere, ed è giusto che sia, utilizzato in un sistema di federalismo fiscale attuativo del principio generale di autonomia tributaria.

Afferma, per di più, che è bene che i tributi propri degli enti territoriali siano caratterizzati anche come tributi «controprestazione». L'autore, tuttavia, non concepisce un sistema tributario statale retto dal principio sinallagmatico del beneficio. Difatti argomenta che i tributi statali devono avere la funzione di finanziare la produzione dei beni pubblici indivisibili e, in genere, di garantire con carattere di universalità i livelli essenziali dei diritti civili e sociali ad ogni cittadino e dunque possono essere retti solo dal principio di capacità contributiva, inteso come proiezione di quello di uguaglianza e di razionalità nell'imposizione. Per Gallo solo attraverso questa impostazione si mantiene funzionante il *welfare state*. Propone, quindi, di non rinunciare alla finalità redistributiva che caratterizza la tassazione, nonostante nel mondo occidentale la crisi della progressività, e la conseguente prevalenza delle tassazioni cedolari, abbiano aperto qualche falla nell'attuazione di tale disegno redistributivo¹³⁶. Piuttosto prospetta di revisionare la progressività, applicando criteri che regolano la stessa in senso meno stretto, in maniera tale che abbia lo scopo di avvantaggiare le classi meno abbienti rispetto a quelle più ricche, ad esempio ridisegnando le aliquote, gli scaglioni, le deduzioni e le detrazioni¹³⁷.

Un'altra importante posizione è sostenuta da Murphy e Nagel¹³⁸ che supportano il principio dell'*ability to pay* a discapito del *benefit principle*, demolendolo duramente. Per tali autori la tassazione non si limita ad un mero finanziamento dei servizi pubblici, ma deve essere considerata uno strumento

¹³⁶ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit, p. 108.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 115 e ss.

¹³⁸ Cfr. L. Murphy e T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, New York, Oxford University Press, 2002.

attraverso il quale il sistema politico mette in pratica il principio di giustizia economica e distributiva.

Ripudiano, dunque, l'idea del principio del beneficio per molteplici motivi. In primo luogo sostengono che questo consente la previsione di una *flat tax*, da sempre considerata, come si vedrà forse erroneamente, un tipo di imposta discriminatrice nei confronti delle classi meno abbienti. Evidenziano, in secondo luogo, un ulteriore problema ancor più manifesto del principio del beneficio: che raccomandi o meno una tassazione proporzionale, il principio del beneficio non ci dà alcuna guida su quale dovrebbe essere l'aliquota fiscale, perché non ci dà alcuna indicazione sul livello appropriato della spesa pubblica. Invero, lo stesso valuta la spesa come dato, ed impone le tasse in proporzione al beneficio risultante, senza tuttavia considerare come la questione della natura e dell'estensione dei servizi governativi non sollevi essa stessa questioni di giustizia.

La confusione è particolarmente evidente se si considera che, secondo la maggior parte delle concezioni della giustizia sociale, uno degli scopi del governo è quello di fornire un sostegno minimo al reddito e servizi sanitari alle persone altrimenti indigenti. Ma se questo è parte dello scopo di un governo giusto, tale scopo si presenta in aperto conflitto con il principio del beneficio. Infatti, anche se i più poveri beneficiano meno dei servizi pubblici del governo rispetto ai ricchi, essi ne traggono comunque maggiore beneficio rispetto alla linea di base della "guerra di tutti contro tutti", specialmente in un paese con un sistema di welfare minimo. Secondo il principio del beneficio, quindi, i più poveri devono pagare per questo beneficio in proporzione alla sua entità. Ma sarebbe del tutto inutile fornire un sostegno minimo al reddito e poi chiedere il pagamento dello stesso. Inoltre il principio del beneficio è incompatibile con tutti i criteri di giustizia sociale che richiedono che il governo fornisca un qualsiasi tipo di sostegno o di assistenza sociale ai destinatari.

Alla luce di quanto detto si intuisce che Murphy e Nagel sostengano a pieno il principio dell'*ability to pay* e, a differenza di Pfordten, non teorizzino neanche la possibilità di coesistenza tra questo e il principio del beneficio.

Altre perplessità ha destato l'applicazione del principio del beneficio nel nostro sistema. Infatti, in un sistema basato sulla controprestazione si rende

necessario stabilire la sostenibilità di un ribaltamento dei costi sull'utenza, cioè sui singoli fruitori-contribuenti, attuando, potenzialmente, politiche di segmentazione dei prezzi in relazione alle diverse classi di contribuenti e alle loro preferenze individuali, potendo portare, di conseguenza, ad un'erogazione dei servizi pubblici resi in modo inefficiente.

Tutte le suddette perplessità svaniscono, invece, nella tassazione basata sulla capacità contributiva, di talché si spiega il motivo di questa scelta a livello costituzionale.

1.4 La giustificazione dell'imposta.

L'imposizione fiscale nell'odierno sistema è dunque guidata da più di un principio di giustizia fiscale. La giustizia fiscale è il risultato di una molteplicità di fattori, tra i quali le decisioni politiche prese dal legislatore democratico. Tali scelte non possono essere chiuse in un principio rigido: se la capacità economica fosse l'unico strumento per misurare la tassazione, allora non ci sarebbe spazio per altri principi.

Resta da chiedersi però cosa giustifica l'imposizione. La natura del diritto dello Stato al prelevamento dei tributi oggi, come allora, ha dato luogo a controversie non superate. Difatti, una volta messa da parte l'idea che l'imposta sia semplicemente un arbitrario e odioso prelevamento da parte dello Stato, emergono molteplici teorie¹³⁹. Si può citare, tra le molte, quella di Benvenuto Griziotti che ha esaminato talune dottrine sul contenuto del diritto di imposta dello Stato e ha affermato come, secondo la sua visione, l'imposta sorga da un contratto intervenuto tra Stato e cittadini. Tale impostazione, tuttavia, risulta anacronistica, poiché il diritto pubblico moderno ha superato la concezione del contratto sociale.

Fin da tempi antichi si è ritenuto che il tributo costituisse fenomeno di scambio, del tutto identico alla compravendita, in quanto il tributo rappresenta il compenso corrispondente ed immediato al vantaggio che l'individuo ricava dall'attività dello Stato. La concezione di giustificare l'imposizione tributaria

¹³⁹ E. Vanoni, *Natura del diritto d'imposizione. Il tributo come fenomeno di scambio.*

partendo dall'origine della stessa, ossia uno scambio, è pervenuta anche nei tempi moderni e fu Ezio Vanoni a trattare del tema. L'autore infatti in sede costituente si preoccupava del fondamento del potere di imposizione e del suo limite, che tutt'oggi rappresenta tema di grande attualità. Uno dei postulati dottrinali del suo pensiero è che il tributo non è compenso dovuto dall'individuo allo Stato per la quantità dei servizi pubblici goduti, perché la natura di questi ultimi non rende possibile una tale valutazione.

L'impostazione di Vanoni, come in quella di Griziotti, il principio del beneficio, o costo che lega i servizi pubblici al prezzo di chi ne fruisce, trova applicazione solo nel campo dei tributi che hanno come contropartita una spesa pubblica che arrechi loro un particolare beneficio o servizio, come le tasse giudiziarie, o quelle per il passaporto o i contributi per la previdenza sociale, come per quelli pensionistici. Il principio della fruizione dei beni e servizi pubblici, invece, in questa impostazione, dal punto di vista dello scambio, è la base più generale dell'obbligo contributivo, che si fonda sulla capacità contributiva, che, a sua volta, ha base nel potere finanziario fondato sui benefici della spesa pubblica, che ne sono la causa.

Vanoni, come Griziotti, offre una visione più ampia dello Stato attraverso l'impostazione «causale», per cui l'imposta che il singolo paga, non può superare il beneficio che trae dai servizi pubblici.

Difatti dal diciottesimo secolo in poi, fin oltre la metà del diciannovesimo, la maggior parte degli autori ha posto alla base della costruzione del tributo l'equivalenza tra contribuzione del singolo e l'utilità dallo stesso ricavata dall'attività pubblica. Molti hanno affermato che il cittadino deve pagare l'imposta come prezzo dei servizi pubblici che lo Stato gli presta e che quindi il solo godimento concreto di utilità prestate dall'Ente giustifica l'imposizione.

Tuttavia ad altri non sfugge l'insufficienza delle affermazioni che fanno dell'imposta un prezzo, anche se, nonostante le molte lacune, è difficile superare il principio del beneficio. La dottrina dello scambio di per sé non regge. Nonostante, come è ovvio, il diritto dello Stato a prelevare dagli individui i mezzi necessari per la sua esistenza è in intimo rapporto con l'utilità che viene ai singoli dall'attività dello Stato, questo rapporto non è tale da risolversi in una stretta

corrispondenza quantitativa tra tributo e vantaggio arrecato all'individuo.

È invece ben radicata la concezione, sopra accennata, dello Stato cooperatore della produzione, teorizzata dal De Viti. Invero è la struttura organizzata a livello statale che permette l'accumulo e la conservazione di ricchezze dei singoli: lo Stato esercita una funzione complementare rispetto all'attività produttrice dei privati, poiché garantisce le condizioni necessarie all'esplicarsi dell'azione individuale. È questa la connessione su cui si fonda il rapporto tra Stato impositore e contribuente.

Inoltre Ezio Vanoni supportò sempre una radicale riforma del sistema fiscale, che avrebbe dovuto portare ad una radicale trasformazione dei rapporti tra fisco e contribuenti, improntata a stabilire un clima di rispettiva fiducia¹⁴⁰. L'autore ha dunque molto insistito sull'aspetto morale, ritenendo che qualsiasi sistema fiscale sarebbe fallito qualora i cittadini non siano pienamente convinti della necessità e dell'equità dell'imposizione fiscale, difatti in Camera nel 1948 affermò: «Noi diciamo che l'imposta è il fondamento primo sul quale si regge l'organizzazione dello Stato moderno e democratico, è l'espressione di quella solidarietà tra gli individui e le classi sociali, per instaurare e realizzare la quale siamo scesi nella vita politica. Occorre realizzare un clima nel quale si senta che difendendo la razionale ed uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, la l'essenza stessa della vita dello Stato».

Lo Stato, di fronte al problema di ripartire tra i membri del gruppo statale l'importo delle spese pubbliche, non è legato ad alcuna regola aprioristica, deve semplicemente seguire le regole che rispondono all'equità e alla giustizia.

In conclusione, si rinviene che i principi fondamentali ai quali i vigenti sistemi tributari si ispirano sono il principio della capacità contributiva e quello del beneficio, il primo basato sulla solidarietà sociale, e il secondo ispirato al nesso tra prestazione tributaria e godimento dei servizi resi dallo Stato. Tali due principi trovano applicazione uno accanto all'altro e si completano vicendevolmente nella costruzione di un identico tributo.

Dunque il giusto rapporto tra il fisco e il contribuente deve basarsi su un'equa ed efficace amministrazione della giustizia tributaria.

¹⁴⁰ Cfr. E. De Mita, *L'interesse fiscale e la tutela del contribuente*, cit., p. 11 e ss.

2. Giustizia fiscale e giustizia sociale.

Non c'è giustizia sociale senza giustizia fiscale. Queste si pongono in un rapporto di stretta interdipendenza, realizzata con lo strumento delle leggi di spesa secondo gli orientamenti politici via via prevalenti.

Da questa correlazione trae origine l'asserto di politica economica e fiscale per cui le tasse non si considerano alte, o basse, in assoluto, ma in funzione della qualità, del gradimento e dell'efficacia della spesa pubblica e sociale con esse finanziata¹⁴¹.

Difatti, De Mirabeau affermò che «il segreto della finanza sta nel fatto che il popolo paghi il più possibile d'imposte e pensi di pagare il meno possibile, poiché il pagare il più possibile è rendere a noi stessi il massimo dei servizi, e pensare di pagare il meno possibile significa attendersi dalla propria contribuzione un rendimento superiore al valore che le si attribuisce, come in ogni scambio, nel quale viene data una merce, che ha subiettivamente un'utilità inferiore, per ottenerne altra a cui si attribuisce un maggiore valore»¹⁴².

Di contro, però, si deve rendere questa interdipendenza effettiva in maniera molto cauta. Anzi potrebbe essere più corretto, nello spirito della Costituzione, considerare la giustizia sociale quel valore etico alla guida della politica fiscale, piuttosto che considerare quest'ultima come valore in sé.

Difatti, sussistendo ancora il bisogno di un sistema di *welfare*, sia in Italia sia in qualsiasi altro paese europeo, che garantisca giustizia collettiva ed individuale, è necessario che questo sia trainato dalla giustizia sociale, la cui esistenza si fonda su basi solidaristiche e tendenzialmente universalistiche.

Si rileva, peraltro, che nella pratica, l'ideale di giustizia sociale non si può definire in modo rigoroso¹⁴³, non potendo quest'ultimo, di certo, comportare l'assoluta uguaglianza degli uomini.

Nelle società moderne, l'accezione prevalente di giustizia sociale si sostanzia nelle pari dignità umane e sociali, ossia nelle uguali possibilità di istruzione, di lavoro e di sviluppo della personalità. Dal concetto etico di giustizia

¹⁴¹ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 101.

¹⁴² Cfr. D. De Mirabeau, *Theorie de l'impôt*, Nabu Press, Charleston, 2013.

¹⁴³ Cfr. A. Campolongo, *Distribuzione dei redditi*, *Giornale degli Economisti e Annali di Economia*, Nuova Serie, Anno 35, No. 7/8, 1976, p. 407 e ss.

sociale, a sua volta, discende quello economico di giustizia distributiva: molti problemi di politica economica nascono da questioni di redistribuzione della ricchezza, dei redditi e dell'onere tributario.

La giustizia sociale, a differenza della giustizia generale che di per se è definita da regole, non ha regole che, una volta rispettate, determinino uno stato di cose “giusto”. La giustizia sociale aspira a trasformare l'ineguaglianza in uguaglianza ed i suoi atti, come la redistribuzione fiscale, sono votati a queste trasformazioni¹⁴⁴.

Il trionfo dell'ingiustizia fiscale, dilagatosi oltremodo nell'ultimo ventennio, è soprattutto una negazione della democrazia¹⁴⁵. L'ingiustizia fiscale si sta espandendo e pone un punto interrogativo sul futuro della globalizzazione e sul futuro della democrazia. Ci si chiede se l'idea di giustizia sia ancora perseguibile o si tratti solo di una vana illusione.

Perseguire l'idea di una giustizia fiscale con lo strumento di giustizia sociale ad oggi risulta essere difficile. Ciò anche a causa delle dottrine neoliberali che supportano l'idea di Stato minimo, ossia uno stato la cui funzione primaria sia quella di difendere i diritti di proprietà e in cui il motore della crescita economica si sostanzia nella massimizzazione dei profitti. Tale impostazione si può riassumere nelle poche ma incisive parole di Margaret Thatcher: «*La società non esiste, esistono solo gli individui*».

Uno dei principali scopi dei governi europei, e di conseguenze delle scelte politiche degli stessi, è quello di combattere l'ondata di pensiero neoliberista che sta prendendo il sopravvento sui principi che dovrebbero costituire le fondamenta del nostro sistema fiscale, ossia lo sviluppo il welfare state, l'espansione dei trasferimenti pubblici, la crescita dei salari, la ridotta concentrazione della ricchezza personale, e via dicendo.

Addirittura nella visione di Anthony Atkinson¹⁴⁶ è necessario combattere tale ondata neoliberista con un “*corpo a corpo*”, che comporta la necessità di

¹⁴⁴ A. de Jasay, *A ognuno il suo, a tutti lo stesso*, IBL Occasional Paper, Torino, 2007, p. 2.

¹⁴⁵ Cfr. E. Saez, G. Zucman, *Il trionfo dell'ingiustizia*, Einaudi Editore, Torino, 2020.

¹⁴⁶ Cfr. A. Atkinson, *Diseguaglianza. Che cosa si può fare*, Raffaello Cortina Editore, Milano, 2015.

porre una costante attenzione alle norme sociali, attribuendo più attenzione alle questioni di equità. Niente che, tuttavia, risulti scontato e semplice da attuare.

Altro fenomeno fiscale che ha avuto luogo senza avere contezza del principio della giustizia sociale è stato quello della riduzione delle aliquote d'imposta sulle società¹⁴⁷. Tali eventi hanno agevolato le multinazionali e non hanno tenuto conto delle famiglie e dei lavoratori. Non si può non notare come, laddove si continuasse su questa strada di riforme l'ingiustizia fiscale e le disuguaglianze non potranno che continuare ad aumentare.

2.1 L'aumento delle disuguaglianze.

La disuguaglianza è una delle principali patologie della nostra epoca, questa costituisce una grave minaccia al funzionamento della democrazia, rappresentando la perdita di quella coesione sociale su cui la Costituzione italiana si voleva fondare dopo la Seconda Guerra Mondiale, e quella solidarietà che giustifica nel nostro ordinamento l'imposizione statale. Invero è proprio sull'uguaglianza che si fondano la legittimità dello Stato sociale e la sua funzione mediatrice e distributiva.

La sussistenza dell'uguaglianza dipende dalla eguale cura che lo Stato mostra per la sorte e la libertà di ciascuno dei suoi cittadini e da come questi ultimi vengono dallo stesso trattati in maniera eguale e con eguale rispetto. In termini generici, la disuguaglianza si sostanzia in un accesso differenziato, anche a parità di condizioni, alle risorse sociali naturali, ma soprattutto economiche.

Il principio di eguaglianza, ai sensi di quanto sancito nell'articolo 3 della Costituzione, si presenta come un indirizzo politico, una prospettiva alla quale tendere la cui realizzazione richiede un insieme complesso di interventi dello Stato che interagiscono con gli sviluppi economici e sociali.

Nell'ultimo ventennio si sono notevolmente diffuse le disuguaglianze nella distribuzione dei redditi e delle ricchezze, così da minare la tenuta dell'impianto

¹⁴⁷ Riforma introdotta in più paesi. In America, nel 2017 Donald Trump firmò il Tax Cut and Jobs Act, che prevedeva una tassazione dei redditi societari passare del 35% al 21%. In Francia, Emmanuel Macron si impegnava ad abbassare le imposte sulla società dal 33% al 25%.

solidaristico e contribuire all'espandersi del populismo¹⁴⁸. L'Italia è uno dei paesi in cui la forbice delle disuguaglianze si è maggiormente allargata e il divario inter-generazionale sempre più acuito con lo spostamento della ricchezza verso la generazione più anziana.

Le disuguaglianze sono il frutto di scelte politiche sbagliate, scelte politiche indirizzate verso un'idea di stato minimo, in linea con il dilagante pensiero liberale, che non ha, tuttavia, quale diretta e inevitabile conseguenza quella dell'aumento delle disuguaglianze.

Difatti, sono numerose le cause che hanno portato a tale situazione, che sempre più fortemente si va affermando e diffondendo: il fiorire dell'industria dell'elusione, che nasconde redditi e patrimoni, o l'emergere, con la globalizzazione, di nuove scappatoie a uso e consumo delle multinazionali, o ancora l'infuriare della concorrenza fiscale internazionale che ha portato i paesi ad abbattere le aliquote d'imposta.

Si può ricondurre l'origine delle forti disuguaglianze a quelle politiche liberiste degli anni Ottanta del '900, diffusasi principalmente negli stati di *common law* ma che poi hanno influenzato anche la politica economica europea. Tali politiche neoliberiste si fondano sull'assunto che la disuguaglianza non inficia sulla crescita economica e statele. Assunto che si è rilevato poi errato, poiché ha portato alla proliferazione dei paradisi fiscali, alla *deregulation* dei mercati finanziari, ma, soprattutto, ha formato una frattura nella percezione della società da parte dei cittadini, così che la struttura stessa di stato e società ha cominciato a vacillare.

Le ragioni delle disuguaglianze non sono imputabili alle sole politiche aggressive di stampo neoliberista, ma anche a numerosi eventi storici che non hanno sicuramente agevolato il consolidamento dell'uguaglianza in materia tributaria¹⁴⁹. Tali politiche liberiste hanno portato anche alla crisi dell'imposta progressiva e all'avanzamento di quella proporzionale¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Cfr. F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica, Bologna, 2012, p. 10 e ss.

¹⁴⁹ Uno tra i tanti, per fare un esempio, è stato il crollo dell'Unione Sovietica e il forte rallentamento dell'unificazione politica europea.

¹⁵⁰ Si veda *supra*, cap I, par 1.2.

Si è potuto osservare come di fronte alla crisi mondiale dello scorso decennio, le politiche di deregolamentazione, che hanno permesso alla finanza di espandersi ed al mercato di crescere con il conseguente moltiplicarsi delle posizioni di rendita a vantaggio dei più ricchi, abbiano inevitabilmente fallito.

L'acuirsi della crisi del 2008 ha indebolito, infatti, quelli che erano considerati i capisaldi del neoliberismo, cioè la dominanza del mercato a fronte di una forte riduzione dell'intervento statale. Tanto è vero che la diseguaglianza economica rientra essa stessa tra i fattori che hanno contribuito a causare la crisi finanziaria globale. Le difficoltà derivanti dalla crisi rendono necessario il sollevare interrogativi basilari sul capitalismo.

L'aumento delle diseguaglianze economiche è un fenomeno che riflette un processo di vera e propria «colonizzazione del mondo vitale» da parte dei mercati finanziari, che hanno agevolato le tendenze distributive dal basso verso l'alto, e di concentrazione della ricchezza e del potere¹⁵¹.

Le disuguaglianze che ad oggi assumono rilievo, e di interesse nella presente trattazione, sono quelle riguardanti la redistribuzione della ricchezza e la distribuzione del carico fiscale tra le diverse categorie di contribuenti. La diseguaglianza nella distribuzione dei redditi è diventata un problema strutturale dello sviluppo delle economie avanzate. Per meglio comprenderne la dinamica sarebbe superfluo fare una netta divisione tra comportamenti privati, da un lato, e azione pubblica, dall'altro. Difatti, anche la logica del funzionamento del mercato per sua natura produce disparità: pesa l'asimmetria nei rapporti sociali e quella tra capitale e lavoro, la concentrazione di potere economico, la creazione di condizioni di precarietà e marginalità che indeboliscono e frammentano il lavoro¹⁵².

Invero, i meccanismi che hanno portato alla crescita delle disparità del reddito sono molteplici, uno di questi è quello che riguarda i rapporti economici di mercato, alla base della distribuzione funzionale del reddito, che può essere percepito sotto forma di salari, o attraverso profitti d'impresa e rendite finanziarie

¹⁵¹ Cfr. L. Leonardi, *Disuguaglianze, redistribuzione ed equità nel modello sociale europeo*, in *Quaderno di sociologia*, OpenEdition Journals, 2012, p. 5.

¹⁵² M. Pianta, *Diseguaglianza: le ragioni del loro aumento, le politiche che mancano*, *Costituzionalismo.it*, fasc. 3, 2017, p. 36 e ss.

e immobiliari. Negli ultimi anni si è assistito ad un aumento vertiginoso di ricchezza acquisita sotto forma di profitti e rendite, mentre i salari, che sono percepiti dalla maggioranza della popolazione, sono rimasti immutati. Tale fenomeno ha portato ad una maggiore concentrazione del reddito nelle mani di quei pochi che controllano il capitale produttivo, finanziario ed immobiliare. Inoltre, si è creata una grande diseguaglianza anche all'interno della distribuzione salariale, a causa di spinte avanti di taluni redditi e di una grave caduta di quelli più bassi.

Altro motore di diseguaglianza, come ben rilevato da Franzini e Pianta¹⁵³, è stato l'affermarsi di un “*capitalismo oligarchico*”, che si sostanzia in un forte aumento del potere e dei redditi dei *top manager*, nella crescente importanza della ricchezza e nella sua trasmissione in via ereditaria¹⁵⁴. Suddetto fenomeno è avvenuto in parallelo all'indebolimento del lavoro che scelte politiche di stampo capitalistico¹⁵⁵ hanno inevitabilmente causato. Tali scelte hanno modificato i rapporti di forza tra capitale e lavoro, e condotto a comportamenti di mercato tali da alimentare la crescita delle diseguaglianze. Le cause di tale fenomeno si rinvencono nel progresso tecnico, nella mondializzazione e nella connessa deregolamentazione del mercato del lavoro¹⁵⁶.

Altro motivo delle nuove diseguaglianze è costituito dall'arretramento della politica in materia redistributiva in termini monetari attraverso la tassazione e spesa pubblica, queste hanno, di fatto, condotto a cambiamenti nelle politiche economiche e nelle forniture dei servizi pubblici. Invero, le politiche nazionali hanno fallito nell'ottemperamento della loro finalità redistributiva. Ciò, risulta evidente, oltre che dall'aumento di popolazione entrato a far parte di classi sociali più povere, anche dalla tassazione sulle imprese¹⁵⁷.

Succede spesso che i rappresentanti eletti continuino a prediligere, nell'attuazione del proprio mandato, politiche fiscali che fanno la fortuna di una

¹⁵³ M. Franzini, M. Pianta, *Disuguaglianze: quante sono, come combatterle*, Editori Laterza, Bari, 2016, p. 6 e ss.

¹⁵⁴ Si veda *infra* sulla tassazione sull'eredità.

¹⁵⁵ Si veda ad esempio l'impiego di innovazioni nella produzione che risparmiano lavoro, o la riduzione del potere dei sindacati, o ancora la creazione di contratti di lavoro temporanei caratterizzati da salari più bassi che di conseguenza limitano i contratti di lavoro nazionale.

¹⁵⁶ F. Osculati, *L'uguaglianza tributaria in Franco Gallo. Un commento*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXXII, 4, I, 2013, p. 354-375.

¹⁵⁷ Vd. *infra*.

minoranza privilegiata, così da rendere evidente il motivo della dilagante minor fiducia che la maggioranza della popolazione pone nelle istituzioni democratiche, le quali, in effetti, allo stato attuale, si mostrano sempre più deboli.

Si è verificata, infatti, una riduzione delle aliquote fiscali sulle imposte a carico delle imprese e, a fronte di una carente armonizzazione legislativa tra i paesi europei, la competizione tra gli stessi ha portato ad una corsa al ribasso resasi fattore di alterazione complicazione dell'equilibrio delle finanze pubbliche. La riduzione del carico fiscale e del ruolo redistributivo dell'imposizione è avvenuta attraverso più misure, come ad esempio la minor imposizione su imprese e capitali, la riduzione della progressività del sistema fiscale, i limiti alle imposte sulla ricchezza immobiliare e finanziaria, la riduzione o eliminazione delle imposte sull'eredità e l'aumento di imposte locali spesso regressive.

In aggiunta, ad incrementare le disuguaglianze, sono intervenute anche le austere politiche adottate dopo la crisi dello scorso decennio, che hanno previsto grandi limitazioni alla spesa per i servizi pubblici, in particolare nei settori della sanità e dell'istruzione, riducendo il tal modo la possibilità di raggiungere una maggior eguaglianza tra cittadini. Conseguenza ovvia data l'intrinseca portata egualitaria che la fornitura di suddetti servizi possiede. Difatti la loro erogazione dovrebbe avvenire sulla base dei bisogni e delle esigenze dei cittadini, ed ha la finalità di eliminare le situazioni di disparità e inferiorità tra gli stessi. Di conseguenza, se le disuguaglianze si allargano, la diffusione dei benefici della crescita si restringe.

Si è inoltre assistito ad una grande riduzione del perimetro di azione pubblica a fronte di numerose privatizzazioni e di esternalizzazioni delle attività economiche e dei servizi, che non ha portato ad altro se non all'allargamento della forbice della disuguaglianza.

Ad acuire le disuguaglianze non vi sono solo i suddetti fattori esogeni ma influiscono anche altri elementi come la famiglia, la cultura, la struttura della popolazione, le migrazioni, i processi di individualizzazione. Oltre tale aspetto risulta rilevante porre l'attenzione sull'individuazione delle categorie maggiormente colpite dalle disuguaglianze. Infatti, si può notare come i soggetti afflitti maggiormente da queste ultime, siano proprio quelli che all'interno di una

società possono essere definiti “deboli”. Tali individui sono coloro che vengono tendenzialmente considerati poco qualificati, poco istruiti, che si trovano in territori svantaggiati in termini di sviluppo tanto economico, quanto sociale e che la società percepisce, in altri termini, inferiori. Tali persone sono spesso i giovani, gli immigrati e le donne¹⁵⁸.

A tali fenomeni consegue il venir meno delle forme di solidarietà sociale tradizionali, mettendo in crisi la stabilità democratica e minando la legittimità delle istituzioni.

A livello europeo si è cercato di porre un freno al dilagare delle disuguaglianze creando un modello sociale in cui assume rilevanza la posizione dei cittadini, tale da mettersi al riparo dall'incertezza e dai rischi collegati al mercato e mirare al contenimento delle disuguaglianze attraverso politiche redistributive¹⁵⁹. Ma il ridimensionamento dello stato sociale compromette la coesione, dando, di contro, forza all'affermarsi delle diseguaglianze di reddito, all'insicurezza e ai processi di elusione fiscale. La percezione delle disuguaglianze e gli elementi normativi che influenzano la domanda di redistribuzione riflettono quindi la netta divisione della società in classi ben distinte ed eterogenee, con scarse prospettive di mobilità sociale.

Le questioni legate alle trasformazioni economiche, sociali e politiche hanno una portata che travalica i confini nazionali, per tale motivo hanno interessato sempre di più le istituzioni europee.

Nonostante ciò, per quanto la risposta all'aumentare delle diseguaglianze possa trovarsi nel ricostruire un modello sociale europeo su scala più ampia, non sembra possibile l'adozione di un modello comune, anche a causa della distanza e diversità tra le forme di regolazione sociale dei vari paesi. In ogni caso, risulta chiaro come i pilastri di un tale eventuale modello debbano evidentemente essere il

¹⁵⁸ Cfr. Rapporto Economico dell'Ocse, *Divided we stand: why inequality keeps raising?*, Economic and Development Review Committee, 2011.

¹⁵⁹ Occorre sottolineare che alcuni paesi europei hanno avuto successo nel contenere l'aumento delle disuguaglianze, anche attraverso una spesa pubblica elevata, in funzione redistributiva. Come ad esempio la Danimarca, la Slovenia e la Norvegia sono tra i paesi più egualitari. Mentre nei paesi dell'Europa meridionale sussiste ancora un'elevata disuguaglianza dei redditi da lavoro rispetto a quelli da capitale e di conseguenza anche un'elevata disuguaglianza dei redditi disponibili. Tali forti disuguaglianze di reddito dipendono anche da una forte competitività economica.

welfare state, che rappresenta difatti una delle più importanti istituzioni finalizzate a ridurre le diseguaglianze sociali ed il mercato regolato.

Occorre rilevare come il modello europeo, a differenza di quello americano, possa in parte garantire gli obiettivi di uguaglianza democratica attraverso politiche distributive, anche in presenza di grandi diseguaglianze prodotte dal mercato capitalistico, grazie all'impostazione delle istituzioni europee che si conformano ad un modello solidaristico di Stato e cercano di farlo diventare sistematico.

Invero i sentieri percorribili dai governi sono essenzialmente due: o lasciare che la diseguaglianza si radichi ancor più profondamente, oppure, agire con cambiamenti concreti. Ed è solo attraverso tale seconda tipologia di intervento che si rende possibile eliminare, tramite le politiche sociali, tutte quelle discriminazioni economiche che impediscono agli individui di raggiungere uno stato di benessere economico.

Tuttavia, neanche quanto sopra ipotizzato può rivelarsi sufficiente. Difatti, non può non evidenziarsi la permanente esigenza di creare un nuovo paradigma, un nuovo modo di pensare, che non permetta al potere economico di minacciare l'ordine sociale e travalicare i confini del patto democratico. Solo contrastando l'exasperata concentrazione di ricchezza e potere nelle mani di una minoranza, è possibile migliorare le condizioni di vita della popolazione e, quantomeno, attenuare le diseguaglianze, attraverso politiche correttive che intervengano sulla distribuzione primaria del reddito e delle ricchezze ma anche, ovviamente, sulla re-distribuzione del reddito.

Ulteriore aspetto rilevante in merito ai correttivi delle diseguaglianze, come evidenziato in particolar modo nella visione di Atkinson¹⁶⁰, è la relazione tra analisi delle diseguaglianze e osservazioni degli elementi strutturali del funzionamento dell'accumulazione e della produzione del sistema economico capitalistico.

¹⁶⁰ Cfr. A. Atkinson, *Diseguaglianza. Che cosa si può fare*, Raffaello Cortina Editore, Milano, 2015.

Invero, l'autore non si limita a considerare la redistribuzione come strumento di uguaglianza, ma prende in esame un complesso di regole che mirano ad incidere direttamente sulle strutture economiche e sociali.

In tal modo Atkinson punta, dunque, a prevenire la nascita delle disuguaglianze, da trattare *ex ante*. Difatti, solo considerando gli aspetti problematici del capitalismo si comprende come il mero utilizzo delle politiche redistributive, per quanto importanti, costituisca un intervento che, ponendosi a valle del funzionamento del mercato, non riesce ad ottenere gli effetti sperati, infatti quando il mercato redistribuisce le ricchezze, a seguito dell'attuazione delle politiche sopradette, si ingenera in coloro che si vedano diminuire le proprie disponibilità economiche una sensazione di scontento, dovuta all'ovvia percezione di aver meritato il beneficio di cui vengono sottratti, che necessariamente si pone quale ostacolo alla buona riuscita dell'intervento redistributivo.

L'attuale era storica si caratterizza per l'instabilità dei sistemi di *welfare state*, essendo questi cronicamente trascinati alla deriva dallo squilibrio finanziario, senza che la loro relativa generosità incontri la soddisfazione dell'elettorato.

Nonostante ciò, è evidente la necessità di uno Stato più forte, erogatore di servizi sociali, e di conseguenza un tipo di Stato sussidiario, regolatore, redistributore e soprattutto che trovi la propria legittimità etica nel principio di uguaglianza. La legittimità etica dello Stato Sociale si fonda proprio sull'uguaglianza, oltre che sulla funzione mediatrice e redistributiva. Bisogna, dunque, promuovere il formarsi di istituzioni fiscali e forme di cooperazione che favoriscano la democrazia e l'integrazione economica internazionale nel nuovo millennio, creare un sistema in cui possano convivere globalizzazione e progressività, e che non crei distinzioni di sorta tra i soggetti ai quali viene applicato, così da poter essere reso operante anche nei confronti delle grandi imprese e dei "super ricchi".

2.2 Tributo come strumento di redistribuzione.

Ove le ineguaglianze si rivelino incettabili, si rende necessario elaborare modalità che migliorino la distribuzione della ricchezza. È proprio da questa necessità che il tributo si rivela essere, nella visione di alcuni autorevoli autori¹⁶¹, un essenziale strumento per le politiche redistributive e di attuazione del principio di uguaglianza¹⁶². Difatti, secondo tale corrente di pensiero, è lo strumento più duttile che lo Stato ha a disposizione per superare le diseguaglianze, per contenere gli effetti negativi della globalizzazione e per realizzare i valori solidaristici che permeano le moderne democrazie.

Occorre ricordare che non è sempre stata questa la sua funzione: negli Stati liberisti ottocenteschi il tributo era considerato solo come un corrispettivo a fronte di una determinata prestazione.

Il tributo non è un'autolimitazione del contribuente titolare dei diritti fondamentali di libertà e di proprietà, e neanche la faccia negativa del costo dei diritti¹⁶³, come sostengono i fautori del principio del beneficio. Oggi il tributo è, come affermò limpidamente Franco Gallo¹⁶⁴, lo strumento di giustizia distributiva che uno Stato ha a disposizione per bilanciare i diritti proprietari con quelli sociali. L'autore, difatti, afferma che «tra gli obiettivi economico-sociali perseguibili con lo strumento tributario, quello della equa redistribuzione ricopre, dunque un ruolo rilevantissimo perché ha carattere strutturale e permanente e trova il suo diretto fondamento nel principio di uguaglianza»¹⁶⁵.

Negli scritti sulla giustizia distributiva, infatti, si allude ad una distribuzione connotata in senso sociale, che ha una ben specifica determinazione, ossia dall'alto verso il basso, dai ceti più facoltosi a quelli meno abbienti, ottenendo così un livellamento delle ricchezze¹⁶⁶.

¹⁶¹ Primo tra tutti E. Merello, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 214. Egli affermò che ogni imposta attua una redistribuzione della ricchezza.

¹⁶² Sulla natura intrinsecamente redistributiva del tributo cfr. G. Franson, *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva*, in «Rivista di diritto tributario», I, 2013, p. 1049 e ss.

¹⁶³ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit.

¹⁶⁴ Cfr. F. Gallo, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXXII, 4, I, 2013, p.321-353.

¹⁶⁵ Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 9.

¹⁶⁶ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p.339.

Occorre evidenziare che sono numerosi gli autori, tra i più noti J. Rawls, R. Dworkin e A. Sen, che individuano nel tributo, da una parte, una prestazione obbligatoria che limita la libertà, i diritti proprietari e le potenzialità economiche dell'individuo, in maniera tale da essere identificato come un sacrificio individuale, e dall'altra parte, di contro, uno strumento per aumentare la libertà e il godimento dei diritti sotto il profilo dell'equo riparto¹⁶⁷.

Lo Stato non può regredire a quel modello tipico della fase precedente la Rivoluzione francese, che si basava sul mito della proprietà privata e nel quale non vi era previsione alcuna di interventi statali. Si caratterizzava, di conseguenza, per la totale assenza di coesione sociale e non sussisteva alcuna considerazione per i rapporti interpersonali.

Tale visione tipica dei liberalisti dell'Ottocento è stata ereditata dai neoliberisti di oggi e dai teorici dello stato minimo, i quali sostengono che una redistribuzione economica attraverso i tributi, operata in via progressiva e allargando le tradizionali basi imponibili, distrugga la ricchezza e si ponga in contrasto con il principio di proprietà, invocando quindi una tassazione di tipo proporzionale.

Inoltre, tale parte della dottrina si pone a favore dell'applicazione di una tassazione che sia limitata al finanziamento dei servizi essenziali del sistema, ripudiando così il *welfare state*. Non può essere sostenuta neanche la teoria, sempre di impronta neoliberista, che giustifica il diritto proprietario in termini di merito individuale, essendo questo nient'altro che la conseguenza di un ordine sociale giusto¹⁶⁸.

Un'altra prospettiva che si pone in contrasto con l'impostazione dei tributi quali strumenti di redistribuzione, afferma, invece, che le imposte non determinano ontologicamente effetti redistributivi del reddito o della ricchezza, dagli individui più ricchi a quelli meno dotati patrimonialmente, non essendo il fine redistributivo tratto indefettibile dello strumento tributario¹⁶⁹, ma che il tributo è un mezzo di finanziamento della spesa pubblica, e gli effetti

¹⁶⁷ Cfr. J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, Universale Economia Feltrinelli, Milano, 2019.

¹⁶⁸ Per meglio comprendere la questione: la produzione e la conservazione di ricchezza individuale è resa possibile anche e soprattutto dagli enti statali, che vivono proprio grazie ai contributi dei cittadini.

¹⁶⁹ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p.339.

redistributivi dello stesso sono solo eventuali e collaterali, per quanto frequenti in determinate epoche storiche, dipendendo perlopiù, non già dal prelievo fiscale, ma dai meccanismi di spesa e allocazione delle risorse monetarie reperite attraverso i tributi. La funzione redistributiva dipenderà quindi da fattori contingenti, quali la mutevole estensione dello Stato sociale, da temporanee situazioni elettorali o dal grado di pervasività degli apparati detentori del potere politico.

Del resto, se un effetto redistributivo fosse davvero connaturato allo strumento fiscale, i Paesi con elevato gettito tributario dovrebbero vantare le minori diseguaglianze nella distribuzione della ricchezza tra cittadini, ma in realtà spesso si tratta di Stati con un elevato tasso di corruzione ed in cui la spesa pubblica è improduttiva e utilizzata essenzialmente per il rafforzamento delle posizioni delle classi detentrici del potere politico¹⁷⁰.

Difatti, per quanto la redistribuzione e il livellamento delle ricchezze non siano tratti connaturati all'imposta, si deve sempre tenere a mente che il tributo finalizzato all'azione pubblica ha comunque, seppur non dichiaratamente, un effetto redistributivo, sia nella fase del prelievo che nella destinazione della spesa¹⁷¹.

L'idea di realizzare la redistribuzione attraverso l'imposta progressiva personale risulta, quindi, fallace, così per come ora è strutturata e applicata, non prestandosi facilmente a politiche perequative, sia perché ha perso la sua progressività, sia perché la sua natura individuale non agevola la conoscenza dell'effettiva situazione economica del percettore del reddito¹⁷².

È necessario, nonostante la crisi dell'imposta personale, che gli interventi da operare attraverso l'Irpef abbiano comunque lo scopo di ottenere parziali riallineamenti di tassazione tali da eliminare le attuali stridenti diversità di trattamento tra categorie di reddito ed alleggerire il carico fiscale delle classi di

¹⁷⁰ *Ivi* p. 355.

¹⁷¹ Si veda E. Marelli, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 213 e ss. Secondo l'autore avverrà sempre un effetto redistributivo, nella fase del prelievo, poiché si determina una ripartizione tra risorse pubbliche e risorse private già idonea a mutare la redistribuzione antecedente il tributo, e nella destinazione della spesa in quanto il servizio pubblico crea nuovo valore secondo parametri redistributivi differenti da quelli adottati nel prelievo.

¹⁷² F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 117.

contribuenti che rappresentano la parte più bassa della tassazione. Si tratterebbe, dunque, non di progressività come era stata concepita inizialmente, ossia con una forte differenziazione delle aliquote, quanto piuttosto di redistribuzione selettiva a favore di certe fasce reddituali, da eseguire in coerenza con i principi di solidarietà ed eguaglianza. Una progressività caratterizzata da maggiore sofisticatezza ed attenzione tecnica, che includa sia le fasce più abbienti, sia quelle più povere.

Difatti, le nuove politiche redistributive statali, nonostante limitino nel breve termine le risorse delle classi più abbienti a beneficio delle altre più svantaggiate, hanno come effetto di medio e lungo termine il miglioramento della salute complessiva del paese, la riduzione delle tensioni sociali e l'incremento della possibilità dei cittadini di accesso ai servizi. Fondamentalmente rende fertile il terreno per lo sviluppo dello Stato Sociale, garantendo più equità, più sicurezza sociale e più uguaglianza.

La suddetta definizione di tributo, come strumento di redistribuzione della ricchezza, trova il suo riscontro in quella di capacità contributiva, quale giusto e ragionevole criterio di riparto. È, oltretutto, tale funzione redistributiva che deve considerarsi prevalente, di talché si possano raggiungere obiettivi distributivi indirizzati a garantire i diritti sociali e a ridurre le diseguaglianze. Con tale impostazione sarà automatico il riposizionamento dei principi di solidarietà ed eguaglianza al centro del sistema della finanza pubblica, e si potrà stabilizzare il modello del moderno Stato Sociale.

Tale impostazione va condivisa tenendo bene a mente, come già detto, che la diretta distribuzione delle ricchezze, intesa come riduzione delle diseguaglianze, non è il fine connaturato alle imposte, né una caratteristica strutturale delle stesse, ma semplicemente un'opzione di politica legislativa, corrispondente ad una certa visione della società, che si colloca, comunque, all'esterno del fenomeno tributario, inteso in senso tecnico.

In conclusione, si può definire l'imposta come uno strumento essenzialmente «neutro» rispetto agli eventuali obiettivi redistributivi dello Stato, poiché il prodursi di effetti redistributivi dipende dalle scelte operate in materia di spesa pubblica, cioè da decisioni dettate dall'agenda politica.

2.3 Giustizia redistributiva.

Tutte le epoche storiche sono state caratterizzate dall'aspirazione ad un'equa redistribuzione della ricchezza e, di volta in volta, questa è stata collegata all'esercizio di libertà fondamentali, a principi utilitaristici, a finalità politico sociali o a ideali ugualitaristici di giustizia distributiva¹⁷³. L'aspirazione alla redistribuzione ha chiamato in causa gli obiettivi della tassazione. Invero l'impostazione fiscale, attuata dallo Stato, può rendersi un correttivo per le diseguaglianze prodotte dal mercato, o può, di contro, comportare un'accentuazione delle stesse nella distribuzione delle ricchezze¹⁷⁴.

La redistribuzione delle ricchezze può assumere un duplice significato. In un primo senso le politiche di ripartizione dei carichi pubblici rispondono a logiche meramente fiscali, e non socio-politiche. Si prelevano, dunque, tributi ancorati alla capacità economica dei contribuenti, e di conseguenza sono previste imposte più elevate a carico delle classi sociali più ricche, che finanziano servizi pubblici cui accede la totalità della popolazione o altre forme di integrazione dei redditi a beneficio delle classi meno abbienti. L'imposta, invero, non assume in maniera esplicita una finalità redistributiva¹⁷⁵.

In un secondo senso, il profilo redistributivo delle imposte¹⁷⁶, invece, può essere inteso come il perseguimento esplicito di un obiettivo di riduzione delle diseguaglianze nella redistribuzione delle ricchezze. Assumendo tale prospettiva, il prelievo fiscale, non avrà più lo scopo di finanziare le spese pubbliche, e quindi di procurare risorse allo Stato da impiegare nell'erogazione dei servizi, bensì servirà per ridurre le diseguaglianze nella distribuzione dei diritti proprietari, attuando un diretto trasferimento dei mezzi finanziari. In questo senso il prelievo fiscale viene utilizzato per fini extra fiscali, ovvero come strumento per correggere le ingiustizie.

¹⁷³ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p.319.

¹⁷⁴ Difatti paradossalmente, la progressività potrebbe generare delle distribuzioni al contrario a favore delle classi sociali più abbienti. Si pensi al sistema fiscale italiano, in cui la progressività riguarda solo alcune categorie di reddito e in particolare, redditi di lavoro e di impresa, lasciando indenni i redditi di capitale e da attività finanziarie assoggettati a un'imposizione proporzionale con aliquota grosso modo corrispondente a quella dei primi scaglioni dell'Irpef progressiva.

¹⁷⁵ Cfr. L. Murphy e T. Nagel, *The myth of Ownership*, cit., p. 77. Per gli autori la tassazione ha la funzione sia quella di determinare quale ammontare di risorse trasferire sotto il controllo pubblico, sia quella di stabilire come suddividere il prodotto sociale tra i diversi individui, in un'ottica redistributiva.

¹⁷⁶ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p.320 e ss.

Si rileva che ai tributi, basati sul principio di capacità contributiva, si attribuisce un carattere, come già detto, redistributivo della ricchezza prodotta dagli individui, che altro non è che l'espressione solidaristica di cui l'imposta è connotata¹⁷⁷. Difatti, i contribuenti più abbienti, dovendo concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità economica, contribuiscono maggiormente al finanziamento dei carichi pubblici, realizzando così l'ideale solidaristico e una redistribuzione tra individui diversamente dotati dal punto di vista economico e patrimoniale. Con tale impostazione si realizza un parziale livellamento delle ricchezze nella società¹⁷⁸ e l'imposta realizza così una fondamentale funzione redistributiva.

Occorre chiarire che, per quanto l'imposta progressiva sia stata saldamente legata al principio di solidarietà e al suo conseguente corollario, il principio di redistribuzione, in realtà il legame non è inscindibile e interdipendente, tutt'altro.

Associare la progressività e la redistribuzione è semplicistico e può risultare fallace. Invero, anche un'impostazione proporzionale, o addirittura regressiva, può avere effetti redistributivi¹⁷⁹, se il gettito da essa derivante è utilizzato a favore delle classi sociali più povere¹⁸⁰, ciò a riprova del fatto che la redistribuzione dipende soprattutto dalle decisioni governative di spesa, e solo secondariamente dal tipo di principio di giustizia fiscale scelto. Sta, alle scelte politiche, concernenti la spesa, ridurre le disuguaglianze, elevando il tenore di vita dei meno abbienti¹⁸¹. Allo stesso modo non è detto che l'imposta progressiva determini effetti redistributivi *per se*, ciò dipenderà dall'effettiva allocazione del gettito e dagli indirizzi politici della spesa pubblica¹⁸².

¹⁷⁷ In realtà l'imposta è stata nel tempo perlopiù giustificata sul terreno dell'uguaglianza, piuttosto che su quello della solidarietà.

¹⁷⁸ Cfr. F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, p. 240 e ss.

¹⁷⁹ Vd. *infra*.

¹⁸⁰ Cfr. R. Lupi, *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Dike, Roma, 2012, p. 88.

¹⁸¹ Cfr. G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, p. 250 e ss.

¹⁸² Così soprattutto G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit. p.249 e ss, che affermò: «Attribuire alla progressività una connotazione immancabilmente redistributiva, non è, a nostro avviso, accettabile. La progressività è in sé inidonea a realizzare autonomamente l'obiettivo funzionale di spostare ricchezza dai più ai meno abbienti. Essa può ridurre le disuguaglianze tra ricchi e poveri direttamente mediante l'impoverimento dei più ricchi. Ma l'obiettivo redistributivo può essere realizzato indirettamente a condizione che il maggior carico fiscale su chi si trovi in condizioni comparativamente migliori sia effettivamente destinato a finanziare spese a favore di chi versi nella situazione opposta».

Oggi, opera una progressione di tipo frammentaria, la quale non può di certo garantire alcuna redistribuzione. Si definisce frammentaria poiché riguarda solo alcune categorie di reddito, principalmente i lavoratori dipendenti e quelli autonomi, ed altre, invece, ne rimangono escluse come, per fare un esempio, i redditi di capitale e di attività finanziarie, per queste è prevista una tassazione di tipo proporzionale.

Si rileva essere la stessa Costituzione a non perseguire un fine redistributivo delle ricchezze private. Infatti, sulla scia di istanze di matrice egualitaristica, questa mira a stabilire un sistema connotato da pari opportunità di sviluppo e realizzazione della persona umana, attraverso un sistema pubblico che offre numerosi servizi, finanziati dai contribuenti.

Inoltre, risulta ingannevole ritenere che il concorso alle spese pubbliche rappresenti una delle risposte fornite dal sistema costituzionale al problema della giustizia redistributiva, difatti non sarà sicuramente il riferimento al «dovere di solidarietà» ad attribuire rilievo costituzionale alla finalità redistributiva¹⁸³.

Se si volesse utilizzare lo strumento del tributo per perseguire obiettivi di perequazione, ciò avverrebbe attraverso l'uso di imposizioni di tipo patrimoniale¹⁸⁴.

Ad ogni modo, se si adotta un approccio redistributivo della progressività, si è al cospetto di un utilizzo extrafiscale dell'imposta, ossia si assume la seconda, sopradetta, accezione della redistribuzione quale profilo distintivo dell'imposta, teso al raggiungimento di fini di giustizia redistributiva e quindi il maggior prelievo a carico dei soggetti più abbienti diventa un modo per perseguire una più egualitaria redistribuzione delle ricchezze nella società.

Difatti, le istituzioni, secondo gli studi sulla giustizia redistributiva, oltre che garantire a ciascun individuo, un livello minimo di benessere ed uno standard di vita dignitoso, attuato con interventi di tipo assistenzialistico, di spesa sociale, come sussidi, pensioni sociali e così via, dovrebbero anche intervenire con lo strumento tributario a fini redistributivi e di livellamento delle ricchezze e dei diritti proprietari. Tale correzione della distribuzione delle fortune, sancita dai meccanismi di mercato, risponde proprio alle finalità assunte dall'utilizzo extra

¹⁸³ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p.356.

¹⁸⁴ Vedi *infra*.

fiscale dell'imposta¹⁸⁵. Tale funzione dell'imposta, per ridurre con un'opera livellatrice le diseguaglianze, è stata teorizzata in diverse epoche storiche, a partire dalla rivoluzione francese, in cui l'imposta progressiva era propugnata come uno strumento di livellamento delle ricchezze e di azzeramento delle diseguaglianze economiche. Si tratta, tuttavia, di concezioni storicamente datate e tendenzialmente inutilizzabili nello Stato sociale di diritto, non potendo la funzione extrafiscale dell'imposta essere stabilizzata e mandata a regime, essendo necessaria l'esigenza di un incessante processo di redistribuzione delle ricchezze attuato attraverso lo strumento tributario, come sostengono i teorici della giustizia distributiva.

È d'uopo a questo punto esaminare quella diversa e valida prospettiva che vede l'utilizzo dell'imposta, in funzione meramente redistributrice, come strumento assolutamente inadeguato. Infatti, di fronte ad una società connotata da squilibri allocativi, forti disuguaglianze nella redistribuzione delle risorse ed elevate concentrazioni della ricchezza, bisogna utilizzare come correttivi una serie di riforme politico-sociali e, in seconda battuta, intervenire con spese pubbliche di carattere socio-assistenziale¹⁸⁶. Utilizzare il tributo per tali correzioni è come mettere una toppa mal cucita sul consolidato problema delle diseguaglianze¹⁸⁷ socialmente inaccettabili, abbandonando la possibilità di intervenire a priori per evitare la nascita di tali disfunzioni. Ed anzi, si propone di correggerle inasprendo la progressività e la tassazione sui redditi più elevati, rendendo la tassazione quasi confiscatoria.

L'imposta, con funzione puramente redistributiva, rischia di dar vita al paradosso di un gettito fiscale senza servizi e spesa pubblica, la ricchezza infatti resterebbe in mani private, dopo essere stata trasferita da alcuni ad altri gruppi sociali.

In alcuni studi dedicati alla giustizia redistributiva si è fatta strada una nuova idea ossia di utilizzare lo strumento fiscale per attenuare le diseguaglianze

¹⁸⁵ Così J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, cit., p. 269 e ss., per il quale la giustizia distributiva va perseguita per mezzo della tassazione e di aggiustamenti di diritti proprietari.

¹⁸⁶ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p.343 e ss.

¹⁸⁷ Le fonti delle diseguaglianze che connotano le moderne società sono ben individuate e si sostanziano nelle rendite produttive, nei monopoli, nelle privatizzazioni di settori economici, nei sussidi governativi, nella scarsa concorrenza e nelle regole di *corporate governance*.

nella società, ma non misurate sulla base dei patrimoni, dei redditi e dei diritti proprietari, bensì avendo riguardo alla diversa distribuzione delle doti e delle capacità naturali e sociali, alle capacità di guadagno e altri indicatori di benessere, diversi comunque dal reddito. Tuttavia, pretendere di istituire tributi sulla base di tali capacità appare una soluzione dalla difficile attuazione, dovendosi, di contro, laddove si voglia utilizzare lo strumento tributario in modo redistributivo, concentrare su ricchezze e redditi patrimoniali.

2.4 Redistribuzione della ricchezza.

Il potere di imposizione fiscale solitamente è un potere di tipo sottrattivo, poiché con il suo esercizio viene tolta ai contribuenti una parte dei loro averi, mentre con la redistribuzione si ottiene un positivo trasferimento di risorse a individui e classi sociali, il suddetto riguarda il versante della pubblica spesa.

La condivisione dei beni in parti uguali divenne parte della nostra eredità genetica grazie ai nostri antenati più remoti, infatti, le comunità che non attuavano il metodo di sopravvivenza della distribuzione, che difatti era l'unico metodo di conservazione, sono man mano diminuite fino a scomparire. La distribuzione cessò di essere strategia di sopravvivenza quando l'uomo si allontanò dai livelli di vita di pura sussistenza. Nonostante ai giorni d'oggi la redistribuzione non sia essenziale per la sopravvivenza dell'intera comunità, nella natura umana è rimasto un certo fondamentale attaccamento alla stessa¹⁸⁸.

In tutti i paesi industrializzati l'intervento pubblico influenza la distribuzione dei redditi. Tale azione può determinare effetti redistributivi interpersonali derivanti da un trasferimento di risorse da soggetti ad alto reddito ad altri a basso reddito, o effetti redistributivi interpersonali associati ad una redistribuzione del reddito nel ciclo di vita, volta a rendere più uniforme nel tempo il sentiero individuale di consumo¹⁸⁹.

¹⁸⁸ A. de Jasay, *A ognuno il suo, a tutti lo stesso*, IBL Occasional Paper, Torino, 2007, p. 2.

¹⁸⁹ S. Gabriele, V. Polin, *Redistribuzione fiscale in Europa*, Siep, Pavia, 2008.

In materia di distribuzione, vi sono due questioni interconnesse: distribuzione dei patrimoni e distribuzione dei redditi. Nella società moderna l'attenzione si concentra principalmente sul flusso di ricchezza, ossia sui redditi.

I metodi ai quali i governi hanno fatto più spesso ricorso, al fine di modificare la redistribuzione del reddito, sono, come è ormai noto, le imposte progressive sul reddito e le tasse di successione.

Secondo Milton Friedman¹⁹⁰, uno dei più grandi economisti del ventesimo secolo, le suddette soluzioni hanno avuto un effetto minimo per il raggiungimento dell'obiettivo di ridurre le differenze di reddito tra le famiglie, ed anzi, aggiunge che tali imposte hanno ottenuto il risultato opposto: creare diseguaglianze arbitrarie. La loro funzionalità è così declinata, secondo l'autore, sia perché tali imposte hanno avuto l'effetto per cui più individui, aventi il medesimo livello di reddito, possono pagare somme alquanto diverse di tasse, a seconda dell'origine dello stesso, sia perché hanno stimolato la produzione di provvedimenti legislativi aventi lo scopo di eludere la tassazione.

Per Friedman l'aspetto più importante della redistribuzione non era tanto quello di raggiungere l'uguaglianza, essendo convinto che il sistema capitalistico fosse un equilibratore naturale, quanto piuttosto quello di alleviare la povertà, il che, ammetteva con un po' di rammarico, poteva richiedere talune costrizioni. Affermava, inoltre, che il *welfare state*, con le sue sovvenzioni e concessioni caotiche, lo stesse facendo con grande inefficienza.

Friedman, da liberale, non trova dunque alcuna giustificazione per l'adozione di un sistema progressivo di tassazione per il solo fine di redistribuzione del reddito¹⁹¹. Invero, l'autore, assimila la tassazione progressiva ad una coercizione, con il fine di togliere agli uni per dare agli altri e questo è in conflitto con la libertà individuale, di cui egli è grande sostenitore.

¹⁹⁰ Cfr. M. Friedman, *Capitalismo e Libertà*, IBL Libri, Torino, 2010, p. 257 e ss.

¹⁹¹ Si noti che tale assunto si concilia con quanto sopra analizzato, pur adottando presupposti e argomentazioni totalmente differenti. Per fare un esempio si può ricordare Karl Marx, infatti questo pur partendo da opposte premesse e quindi da una valutazione negativa del capitalismo liberale e della distribuzione delle ricchezze ad esso connaturata, riteneva che la tassazione avrebbe potuto correggere solo ingiustizie minori, ma non certo ricomporre le differenti capacità economiche tra gli individui radicate nelle relazioni tra i fattori della produzione, se non modificando queste ultime (cfr. G. Colm, *The Ideal Tax System*, in «*Social Research*», 1, 1934, p. 319 e ss.)

Inoltre, Friedman evidenzia come siano proprio gli individui a scegliere le loro occupazioni, investimenti e progetti di vita, secondo i loro gusti personali e la loro propensione al rischio, dunque i dislivelli di reddito che ne derivano servono ad «equalizzare» altri tipi di differenze nelle caratteristiche delle occupazioni svolte e degli investimenti eseguiti.

Utilizzare l'imposta progressiva per redistribuire a posteriori i redditi, annullando le suddette differenze, risulta ingiusto poiché smantellerebbe quelle libere scelte personali, che devono invece essere protette. Anche Ronald Dworkin ¹⁹², come Milton, affermò come risulterebbe errato perseguire un'uguaglianza a posteriori per livellare le differenze nei redditi e nelle ricchezze determinati dalle scelte di vita dei cittadini, andando in tale maniera a compromettere il principio della responsabilità individuale.

In aggiunta Friedman, come soluzione all'inesattezza dell'imposta progressiva suggerisce l'introduzione di un'imposta sul reddito delle persone fisiche ad aliquota unica, *flat tax*, applicata a qualsiasi reddito superiore ad una somma esentata dall'imposta ¹⁹³.

Ovviamente il pensiero di Friedman si sostanzia in un'argomentata difesa del libero mercato, essendo lo stesso un grande sostenitore delle dinamiche capitalistiche e dell'intervento minimo dello Stato, modello che si allontana di gran lunga da quello descritto dalla Costituzione italiana e che si cerca ad oggi, seppur difficilmente, di perseguire.

Per tornare alla distribuzione del reddito, anche Friedman, afferma la necessità di un intervento sociale completamente diverso dalla tassazione ¹⁹⁴.

Neanche il perseguimento dell'uguaglianza dei redditi si presta ad essere lo strumento più adatto nel ridurre le inaccettabili ineguaglianze, infatti, in una situazione in cui tutti i membri di una nazione abbiano uguale reddito, si creerebbe una disfunzionalità per ciò che concerne il progresso economico e sociale e lavorativo, una certa misura di differenziazione esprime la remunerazione della capacità e delle applicazioni individuali.

¹⁹² Cfr. R. Dworkin, *Giustizia per i ricchi*, Feltrinelli, Milano, 2013.

¹⁹³ Per i benefici della *flat tax* vd. *infra* cap. III.

¹⁹⁴ Friedman riscontra le origini dell'ineguaglianza nei privilegi monopolistici concessi dai poteri pubblici, le tariffe doganali e altri provvedimenti che vanno a beneficio di gruppi particolari, e dunque la loro abolizione sarebbe accolta con favore dai liberali.

Un esempio di politiche fiscali più esplicitamente redistributive si riscontra nell'Unione Europea, grazie soprattutto al ruolo redistributivo che ha la spesa per beni e servizi¹⁹⁵. Questo si rinviene, invero, essere una di quelle caratteristiche che distingue maggiormente i paesi fortemente distributivi da quelli scarsamente distributivi, ed infatti, rileva Piketty¹⁹⁶, questo è ciò che distingue l'organizzazione europea dall'impostazione degli Stati Uniti, dove è il lavoratore che deve pagarsi da sé la copertura sanitaria e le spese scolastiche.

Come sopra già accennato, bisognerebbe ampliare gli interventi sociali per redistribuire le ricchezze, in maniera tale che gli stessi prescindano dalla sola tassazione, ma con meccanismi idonei a migliorare le regole acquisitive validi nel mercato, e che operino *ex ante*. Una proposta, rilevata da Gallo, si sostanzierebbe per i livelli più bassi dei contribuenti, per i quali il sistema delle deduzioni e delle detrazioni si rileva incapiente, nell'introduzione di una sorta di imposta negativa¹⁹⁷, avente la forma di credito di imposta, tale da compensare il basso livello di contribuzione, oltre che, ovviamente l'erogazione di servizi sociali specifici.

La redistribuzione, anche laddove operante, avviene solo in parte attraverso meccanismi di diretto trasferimento di risorse monetarie tra gruppi sociali, intermediati dallo Stato. Ciò può verificarsi con l'erogazione di sussidi, di pensioni sociali o di integrazioni reddituali per i contribuenti meno abbienti, come ad esempio prevede lo schema della *negative income tax*¹⁹⁸. Per il resto il gettito tributario è utilizzato per l'organizzazione di servizi rivolti indistintamente a tutta la collettività, come ad esempio l'ordine pubblico, la sicurezza dei cittadini e via dicendo. In tali casi l'effetto redistributivo è indiretto, poiché si riferisce alla

¹⁹⁵ Soprattutto negli ambiti di scuola e sanità. Tali servizi svolgono un ruolo redistributivo speciale, poiché detenendo un carattere educativo e socializzante, hanno natura di beni associativi e consentono la distribuzione non solo del reddito, ma degli stili di vita.

¹⁹⁶ Cfr. T. Piketty, *Capitale e diseguaglianza. Cronache dal mondo*, Bompiani 2017.

¹⁹⁷ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 116. Si sottolinea, inoltre, che Gallo ha ereditato la proposta dell'imposta sul reddito negativo da Milton Friedman, che la formulò come metodo più conveniente e onesto per alleviare la povertà, senza nessun riferimento a richieste di giustizia sociale, come invece fa Gallo.

¹⁹⁸ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 352.

possibilità di accesso a taluni servizi dei ceti meno abbienti che altrimenti non avrebbero potuto accedervi¹⁹⁹.

Del resto, dunque, il vero problema che si segnala non è l'inefficienza della distribuzione, quanto piuttosto la modesta efficacia di alcuni suoi strumenti e l'effetto distorsivo della riduzione della progressività del prelievo tributario, con cui si privilegiano i più ricchi, i quali a più alte redistribuzioni associano minori aliquote fiscali²⁰⁰.

Si deve tenere presente che le funzioni redistributive hanno un ruolo importante e incorporano la lotta alla povertà. Ciò va ribadito tanto a coloro che sostengono l'irrilevanza della distribuzione, quanto a coloro che rischiano di sopravvalutarne il significato. Invero, l'enfasi sulla funzione redistributiva dell'imposta trasforma quest'ultima in un meccanismo di aggiustamento e ricollocazione delle ricchezze private, snaturandola rispetto alla funzione principale di reperimento delle risorse necessarie all'erogazione dei servizi pubblici, che nel modello redistributivo risultano essere quasi assenti.

2.5 Tassare i ricchi e soccorso ai poveri.

In questo momento storico, dunque, le disuguaglianze tra cittadini si sono dilatate, facendo sì che quello che poteva essere un divario non particolarmente rilevante tra due gruppi di redditi risultasse aumentare a dismisura, portandoli ad un allontanamento dalla difficile riducibilità.

Invero i "ricchi" non vogliono le stesse cose che vogliono i "poveri", in altri termini, chi non ha bisogno di servizi pubblici, o ne ha bisogno in maniera limitata, non cerca le stesse cose di chi dipende esclusivamente dal settore pubblico. Tale situazione ha creato uno spaesamento dell'etica collettiva e un allentamento dei legami sociali. Questa circostanza è dovuta agli effetti del capitalismo neoliberale, dove ampi settori della vita sociale sono stati subordinati alle logiche di mercato e dove sussiste un'exasperata cultura della concorrenza.

¹⁹⁹ Tale effetto redistributivo, dipenderà sempre dalle scelte allocative decise dalla pubblica amministrazione e dalle scelte dei gruppi sociali in ordine alla scelta di avvalersi di determinati servizi pubblici.

²⁰⁰ L. Pennacchi, *L'eguaglianza e le tasse*, cit., p. 176 e ss.

Neanche la crisi del 2008, che ha messo in crisi gli strumenti neoliberali, è riuscita a soppiantare questa impostazione dello Stato. Risulta evidente che per rimediare a tali sistemi è necessario intervenire con riforme che riguardino più settori, come quello concorrenziale, quello dell'antitrust e via dicendo.

Negli ultimi anni, di conseguenza, è emersa un'importante lotta di classe che ha visto contrapporsi categorie di soggetti dai redditi antipodici, rilevandosi, però, in un'operazione di redistribuzione della ricchezza sociale a favore dei più ricchi, che passa principalmente per politiche di sgravio fiscale e pratiche diffuse e tollerate di elusione fiscale.

Come già analizzato, nelle moderne democrazie occidentali, non si può più teorizzare l'utilizzo dell'imposta in chiave puramente redistributiva, con distribuzioni delle ricchezze private fini a sé stesse. Difatti, l'utilizzo extrafiscale dell'imposta nelle società industriali, fondate sui processi di accumulazione del capitale e sull'incentivo egoistico alla produzione, rischia di compromettere tale meccanismo. Occorre rilevare come la redistribuzione è regolata dalla produzione, cioè dal valore dei servizi resi alla collettività per soddisfare i bisogni che questa manifesta, e non già mossa da fini altruistici. È utopico pensare ad una società basata sull'altruismo collettivo tale da accettare un'imposizione che lasci al contribuente solo quanto necessario ai suoi consumi, e proietti il *surplus* della sua ricchezza ad una continua redistribuzione²⁰¹. Tale tipo di modello si scontrerebbe con le moderne società.

Tornando alla funzione dell'imposta, questa deve essere quella del concorso alle pubbliche spese: in questo modo non si attuerà quella politica alla "Robin Hood" di «togliere ai ricchi per dare ai poveri», ossia di correggere una distribuzione dei diritti proprietari considerata, erroneamente, ingiusta²⁰². Infatti, sussiste la convinzione che nei patrimoni e nei redditi più elevati si annidino

²⁰¹ Se si attua un tentativo per questo tipo di modello fiscale, come quello proposto dalle dottrine socialiste marxiane, di redistribuire le ricchezze e rideterminare i valori di scambio sovrapponendo alle preferenze espresse dal mercato altri sistemi di valutazione si rischia di inceppare il meccanismo produttivo capitalistico, fondato sui bisogni e i desideri dei consumatori.

²⁰² Si noti che non è da ritenere ingiusta l'assimilazione di ricchezze da parte di un contribuente, ma che al contempo a tale assunto vi è un'eccezione. Difatti negli ultimi anni, anche a causa del Covid, si è creata una classe di super ricchi che detengono la maggior parte delle ricchezze mondiali, e la diseguaglianza è cresciuta tale da essere considerata una violenza economica, in cui le decisioni politiche perpetuano il potere di pochi privilegiati e finiscono per danneggiare la maggior parte della popolazione e non merita di essere rispettata.

surplus e guadagni immeritati, e che i redditi elevati siano per definizione non guadagnati, e perciò adatti a sopportare una maggiore tassazione, che viene invocata anche sulla base di istanze egualitaristiche; senza considerare come non vi siano parametri che impediscano ad un soggetto di produrre e conservare ricchezze, se questo è avvenuto entro i limiti della legalità, grazie al merito, all'impegno, al talento e se tali ricchezze non consistano in super patrimoni tali da essere percepiti come violenze economiche.

Con l'imposta finalizzata al finanziamento delle pubbliche spese, di contro, si otterrà di rendere tollerabile e umanamente dignitosa e sostenibile la situazione di soggetti più sfortunati, svantaggiati, meno capaci, disoccupati o bisognosi. Questo attraverso i servizi erogati dallo Stato finanziati dai contribuenti, che si sostanziano in spese sociali di tipo assistenziale, previdenziale, sanitario e così via.

Il risultato sarà quindi che l'imposta colpisce maggiormente, in modo differenziato e progressivo, i redditi e le ricchezze di più elevato ammontare, sempre ovviamente in applicazione del principio di capacità contributiva, e tale maggiore tassazione trova giustificazione solo se funzionale al finanziamento di spese pubbliche ritenute utili alla collettività, in sintesi, quindi, finalizzate al mantenimento di un sistema di *welfare state*²⁰³.

Inoltre, l'imposta, avendo carattere universale, colpirà i soggetti con le fasce di reddito più alte, ma senza poter fare una differenziazione tra i guadagni ottenuti con o senza merito. È, infatti, difficile e complesso discernere la diversa meritevolezza sociale dei grandi redditi, ai fini di un aggravio di tassazione su quelli relativamente immeritati. Senza contare che nell'ultimo secolo i diversi livelli di benessere dipendono essenzialmente dai patrimoni posseduti, mentre, la redistribuzione viene affidata perlopiù all'imposta personale progressiva sul reddito.

Bisogna però notare come, nel concreto, i miliardari, che addirittura si vantano di essere dei contribuenti onesti, non versano granché nelle casse pubbliche. Difatti, i super ricchi pagano aliquote più basse in relazione a quelle

²⁰³ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 378.

pagate dalla classe media, ossia aliquote decisamente minori rispetto ai lavoratori che percepiscono il salario minimo.

Si può notare come, in media, solitamente, tutti i gruppi sociali versano nelle casse pubbliche dal 25 al 30 per cento del proprio reddito, mentre i super ricchi appena il 20 per cento²⁰⁴. A chi propugna un aumento della progressività sui redditi più elevati, pensando di colpire i ricchi, in realtà, ignora che tale strumento non comporterebbe alcuna differenza, anzi. Il sistema, soprattutto quello italiano, di tassazione dei redditi è un sistema che comporta l'applicazione di cedolari secche su molte categorie di reddito, come ad esempio sui frutti del risparmio e dei dividendi, sui *capital gains*, sulle plusvalenze immobiliari e via dicendo²⁰⁵. Fondamentalmente le aliquote progressive dell'Irpef si applicano solo ai redditi di lavoro autonomo e indipendente, poiché anche le imprese individuali e personali potranno evitare l'applicazione dell'Irpef, grazie alla nuova "Imposta sul Reddito Imprenditoriale"²⁰⁶.

Difatti una delle maggiori differenze tra le classi sociali più abbienti e quelle più svantaggiate, è la previsione di numerose forme di reddito che per legge sono escluse dalla tassazione; i miliardari, infatti, non versano quanto dovrebbero a rigor di logica nelle casse pubbliche essenzialmente perché gran parte del reddito di cui dispongono è esente dall'imposta personale sul reddito.

Sussiste inoltre la convinzione che tassare i ricchi sarebbe inefficiente, da un punto di vista economico, ingiusto, perché andrebbe a intaccare il principio della meritocrazia, ed anche scalfirebbe il principio neoliberista, poiché permetterebbe un'eccessiva interferenza dello Stato, ontologicamente inefficiente.

Ulteriore fattore di disegualianza dovuta alla tassazione si sostanzia nella percentuale dell'imposta sulle società. Invero, il fatto che la stessa, ad oggi, sia molto bassa²⁰⁷, è causa di enorme disparità, data la circostanza che di frequente i

²⁰⁴ Tale esempio, per quanto generale e approssimativo, è rapportato principalmente alla società americana odierna. Il sistema americano è ridotto ad una gigantesca *flat tax*, tranne nella coda alta della distribuzione, dove diventa regressivo. Non è quindi vero, come si pensa, che negli Stati Uniti, pur riscuotendo imposte più basse rispetto ai paesi europei, per lo meno si applica un criterio di progressività. Cfr. E. Saez e G. Zucman, *Il trionfo dell'ingiustizia*, cit., p. 15 e ss.

²⁰⁵ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 557.

²⁰⁶ Si tratta di una tassa introdotta con la Legge di bilancio nel 2017, poi abrogata nel 2019 e poi reintrodotta nel 2021.

²⁰⁷ In Italia L'Ires oggi ammonta al 24%, situazione ancora più vantaggiosa è prevista per i proprietari di attività economiche societarie in America, dove la tassa societaria ammonta al 21%.

super ricchi producono la maggior parte del loro reddito tramite la titolarità di azioni in un esercizio di attività economiche in forma societaria, di talché risulta inevitabile una minima incisione nei loro confronti di una tassazione che si ritrova a colpire essenzialmente, e più duramente, i redditi da lavoro, anziché quelli da capitale. Il reddito da capitale, infatti, sta diventando esente da imposte, e l'unica categoria di reddito che non gode di alcuna esenzione o agevolazione sono i salari e le retribuzioni da lavoro dipendente.

Ci si domanda, dunque, quale sia l'aliquota ideale da applicare ai ricchi. Si può partire dalla teoria della giustizia di John Rawls, secondo il quale le diseguaglianze sociali ed economiche sono accettabili solo laddove tese a migliorare le condizioni di vita dei membri più vulnerabili della società²⁰⁸.

In altri termini, non deve interessare se i ricchi possiedono una fortuna esagerata, non ci deve essere un sentimento di invidia nei loro confronti, quanto piuttosto è importante tassarli in maniera tale che dalle loro imposte tragga vantaggio il resto della popolazione. Si può concludere che l'aliquota ottimale sui redditi alti è quella, tra le opzioni possibili di un ordinamento dato, che genera le maggiori entrate fiscali²⁰⁹. Inoltre, come è ovvio, l'attuale necessità di colpire i patrimoni miliardari si basa soprattutto sulla preoccupazione di tutelare la democrazia.

Quanto finora analizzato riguarda, dunque, la redistribuzione delle ricchezze attraverso il finanziamento delle spese pubbliche, ed è proprio tale impostazione a caratterizzare gli Stati sociali moderni.

Si deve citare, per completezza di analisi, anche altra opposta prospettiva, seppur non compatibile con le società moderne, tramite la quale si può attuare un sistema di soccorso ai poveri (oltre la redistribuzione), che caratterizza il pensiero degli autori liberali e di coloro che sostengono lo Stato minimo.

Primo tra tutti Milton Friedman, il quale afferma che un possibile rimedio da attuare nei confronti delle persone che vivono in stato di indigenza, sia la beneficenza privata²¹⁰. L'autore supporta, difatti, l'idea di non ingerenza dello Stato e addossa l'attuazione del principio solidale tra cittadini alle scelte del

²⁰⁸ Cfr. J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, cit., p. 269 e ss.

²⁰⁹ Cfr. E. Saez e G. Zucman, *Il trionfo dell'ingiustizia*, cit., p. 127 e ss.

²¹⁰ Cfr. M. Friedman, *Capitalismo e Libertà*, cit., p. 283 e ss.

singolo, che dovrà di propria sponte decidere se essere benevolo nei confronti delle classi più svantaggiate²¹¹. Friedman critica, di conseguenza, l'intervento dei poteri pubblici al fine di alleviare la povertà, poiché non ritiene possibile né corretto che uno Stato possa definire entro che confini debba essere delimitata la povertà, o meglio, come possa stabilire un livello minimo per le condizioni di vita di ogni membro della comunità. Il meccanismo di più facile attuabilità che propone l'autore è l'imposta negativa sul reddito, che, sinteticamente, si sostanzia nell'offrire un sussidio a chi riceve un reddito sotto un prestabilito livello minimo. I vantaggi di tale sistema sono molteplici: sarebbe orientato specificatamente al problema della povertà, offrirebbe un aiuto nella forma più utile agli individui, ossia denaro contante, avrebbe efficacia generale ed opererebbe al di fuori del mercato. Si noti, infatti, che Friedman sostiene l'idea di libero stato e libero mercato, e qualsiasi ingerenza statale, ne ostacolerebbe il funzionamento.

È evidente che tale impostazione è inattuabile negli Stati di *welfare state*, anche perché creerebbe un grande svantaggio a livello politico, dove la classe meno abbiente sarebbe soggiogata da una classe di ricchi elettori che, da soli, tirerebbero le fila delle scelte politiche.

3. Dilemmi etici tra libertà ed eguaglianza. Il principio alla base della giustizia redistributiva.

Sinora sono stati analizzati i fondamenti della redistribuzione e, di conseguenza, concetti quali la giustizia sociale, il principio di equità, le nuove correnti di pensiero individualistiche, la sfiducia nel sistema fiscale, alle cui basi teorico-filosofiche deve necessariamente porsi un determinato principio di giustizia.

²¹¹ Si ricordi che Adam Smith sostenne «nessuno, tranne un mendicante, sceglie di dipendere soprattutto dalla benevolenza dei suoi concittadini» in *La ricchezza delle nazioni*, trad. di F. Bartoli, C. Camporesi, S. Caruso, Roma, Newton Compton, 2008, p. 72 e ss.

Individuazione questa che non risulta essere semplice, poiché ci si trova di fronte ad una molteplicità di teorie della giustizia, rispetto alle quali non è facile individuare criteri soddisfacenti di classificazione²¹².

Oggi, il dibattito filosofico concerne due grandi scuole di pensiero: quella liberista e quella egualitarista. La prima è incline a privilegiare i diritti proprietari rispetto all'interesse pubblico al prelievo fiscale e svalutare l'intervento regolatore e di mediazione dello Stato. La seconda, di contro, è repulsiva dello Stato minimo, si basa sui principi di solidarietà collettiva e sostiene le regole fiscali redistributive.

Sebbene al cuore di entrambe le correnti filosofiche risieda la fede nella dignità dell'individuo e nella sua libertà di sfruttare come meglio crede le proprie capacità, nello sviluppare questa comune base di partenza le due scuole di pensiero si affermano con declinazioni diametralmente opposte.

3.1. Libertarismo: la teoria di Nozick.

L'origine delle teorie libertarie risale alla seconda metà del XVII secolo, queste costituiscono una rielaborazione del contrattualismo per come concepito dal fondatore del pensiero liberale, John Locke. Difatti quest'ultimo riteneva che lo Stato dovesse essere circoscritto al massimo, così da non assumere la forma del Leviatano hobbesiano e dovesse limitarsi a proteggere gli individui contro la violazione dei loro primordiali diritti proprietari²¹³.

In seguito, le teorie libertarie hanno trovato la migliore e consolidata espressione negli scritti di Robert Nozick²¹⁴, filosofo del XX secolo e grande sostenitore del libertarismo. Le origini della scuola di pensiero liberista moderna, le cui radici sono state poste da grandi autori, primo tra tutti il già citato Milton Friedman, si collocano nel secondo dopoguerra.

²¹² M. Baldini, S. Toso, *I fondamenti etici della redistribuzione*, materiali per il corso di economia pubblica, 2009.

²¹³ F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 40 e ss.

²¹⁴ Cfr. R. Nozick, *Anarchia, Stato e Utopia. I fondamenti filosofici dello «Stato minimo»*, Firenze 1981.

Il liberismo fiscale respinge il modello dello Stato Sociale e afferma che il diritto originario e primordiale dell'individuo è quello dell'intangibilità della sua proprietà e della conservazione della maggior parte dei frutti del suo lavoro, concedendo allo Stato di prelevare, attraverso le imposte, solo quanto risulta essere strettamente necessario per finanziare il costo della tutela della proprietà stessa. Tale corrente di pensiero considera i diritti proprietari come libertà pre-politiche e pre-istituzionali, dunque il rapporto tra individuo e collettività si configura come anti solidaristico.

Invero, secondo Nozick, i diritti proprietari sono un elemento strutturale del diritto di libertà individuale, forniti, in sé, di giustificazione morale, di talché non necessitano di alcuna altra giustificazione in termini sociali e istituzionali.

Non solo, i libertari rinnegano l'appartenenza degli individui ad una collettività²¹⁵ e la associata responsabilità di tale appartenenza, questa, ai loro occhi, non esiste e non si può porre come principio di regolazione sociale e, tanto meno, come criterio di riparto dei carichi pubblici. L'assunto di tale posizione è che la dignità fondamentale di ciascun individuo non può essere sacrificata sull'altare di un principio o bisogno collettivo.

I libertari sostengono, infatti, l'idea di Stato libero e di libero mercato, che è destinato ad autoregolarsi. Nello specifico il costituzionalismo liberale hayekiano vede il mercato come un «ordine spontaneo»²¹⁶, precedente alla decisione di sistema istituzionalizzata nel diritto dell'economia.

Per Nozick ad ogni individuo al momento della nascita, vengono attribuiti i diritti fondamentali e intangibili di proprietà e quelli alla disponibilità esclusiva dei frutti del suo lavoro. Di talché, l'imposizione è vista dal pensatore come una sorta di furto legalizzato: tassare fondamentalmente, è come sottrarre ore di lavoro, e questo incide sulla libertà dell'individuo.

Inoltre, nel pensiero liberista, sussiste una svalutazione del ruolo dello Stato, l'ingerenza di questo deve essere minima, e da ciò discende la considerazione dell'imposta come strumento di autolimitazione della persona titolare dei fondamentali diritti di proprietà e di libertà. Ogni organizzazione

²¹⁵ Si riscontra tale concetto in tempi molto recenti. Nello specifico si fa riferimento alla, già citata, affermazione di Margaret Thatcher: «*La società non esiste, esistono solo gli individui*».

²¹⁶ Cfr. L. Mengoni, *Proprietà e libertà*, in Riv. crit. dir. priv. 1988, p. 427 e ss.

statale più estesa dello Stato minimo è illegittima, in quanto destinata a violare i diritti lockiani degli individui.

Di conseguenza risulta essere inammissibile la redistribuzione della ricchezza da parte dello Stato attraverso l'imposizione, poiché essa interferirebbe con la dinamica del mercato. Si possono aiutare le classi meno abbienti per iniziativa dei singoli, attraverso la beneficenza privata, come aveva teorizzato già Friedman, e non attraverso un obbligo imposto dal governo.

Il concetto di giustizia distributiva, secondo Nozick, lo stesso non va definito in termini di risultato finale, quindi, rispetto al reddito che si consegue dopo la redistribuzione, quanto piuttosto ponendo l'attenzione alle procedure che regolano le relazioni economiche. Nel trovare il perimetro di significato di tale concetto egli intende porre alla base della sua valutazione sia i diritti di proprietà sulle dotazioni iniziali (capitale fisico e capitale umano) sia le modalità che regolano lo scambio di tali dotazioni. L'unica funzione dello Stato sarà quindi quella di assicurare l'equità di entrambi i piani. Due, dunque, sono i principi sui quali si informa la visione di Nozick sulla giustizia distributiva: l'equità nell'acquisizione delle dotazioni iniziali e l'equità nel trasferimento delle dotazioni iniziali²¹⁷.

L'essenza della visione libertaria è raffigurata da Nozick, in *Anarchia, Stato e Utopia*, con un'allegoria sportiva molto efficace su Wilt Chamberlain. L'autore si chiede se sia giusto il fatto che lo sportivo sia strapagato per il fatto che la sua presenza in campo attira tante persone disposte a pagare più del normale per vederlo e se lo Stato debba tassare il reddito del campione ad aliquote particolarmente elevate. La risposta di Nozick è negativa, poiché l'arricchimento di Chamberlain è del tutto compatibile con ciò che per l'autore è una società giusta, ossia basata sulla proprietà dei singoli individui, sulle capacità individuali (del giocatore, rendendo giusto che ne tragga vantaggio) e sulla libertà di scelta (in questo caso degli spettatori, di pagare un determinato importo per il biglietto).

²¹⁷ Il requisito dell'equità nell'acquisizione delle dotazioni iniziali esige di accertare che le risorse usate per accumulare ricchezza siano legittimamente possedute; il requisito dell'equità nel trasferimento delle dotazioni iniziali esige che la ricchezza sia frutto di liberi scambi realizzati dal mercato, oppure che siano stati ricevuti in dono su iniziativa autonoma di altri.

Tale esempio riassume, dunque, un assunto importante del libertarismo, ossia che ciascun individuo ha il pieno diritto di proprietà di sé stesso, che si sostanzia nel diritto fondamentale della libertà personale di sfruttare e trarre vantaggio da ogni cosa che gli appartenga, sia in senso stretto-materiale sia in senso lato-immateriale (si pensi a capacità innate, come nell'esempio di cui sopra, sportive), purché rispetti il diritto degli altri di fare lo stesso. Essendo proprietario di se stesso, l'uomo sarà proprietario del suo lavoro e di conseguenza anche dei frutti del suo lavoro, privarlo di questi attraverso la redistribuzione sarebbe, quindi, eticamente scorretto.

È lampante che il libertarismo sia scarsamente integrabile con il welfare state dello Stato moderno. È vero però che il concetto di Stato sociale sta affrontando un momento di crisi. Negli ultimi anni, infatti, sul fronte fiscale, come già sopra accennato, si è assistito ad un grande *revival* delle teorie liberiste, ritorno in auge che Franco Gallo definisce «neoliberismo fiscale», rilanciato soprattutto dalla proposta governativa italiana di riforma fiscale nel 2003.

La riproposta di suddetti ideali ha fatto sì che nel mondo occidentale prendessero piede posizioni molto forti, addirittura tali da mettere in discussione la giustificazione morale e solidaristica del principio stesso di tassazione²¹⁸, arrivando all'affermazione da parte di taluni pensatori che la tassazione è una forma di requisizione della proprietà privata. Altri autori²¹⁹ meno radicali hanno, invece, ammesso la legittimità della tassa in generale, ma si sono schierati radicalmente contrari a quella progressiva.

Inoltre, si è andata formando anche un'idea ultra-liberista moderna, che parte dal presupposto che la tassazione sia un furto e che quindi arriva persino a giustificare l'evasione fiscale.

²¹⁸ Per fare un esempio, Richard Epstein in *Taking*, Cambridge, 1985, ha affermato che il potere di imposta non è altro che una forma di espropriazione senza indennizzo e una confisca senza causa, aggiungendo che «con l'imposizione il governo sottrae ai cittadini le proprietà nel senso più stretto del termine, appropriandosi di ciò che una volta era in mani private».

²¹⁹ Per esempio C.R. Massey, *Takings and Progressive Rate Taxation*, in *Harvard Journal of law and public policy*, n.1, 1996, p 85e ss.

3.2 Il contratto sociale e ipotetico di Rawls: giustizia come equità.

La produzione scientifica sull'equità, e conseguentemente sui fondamenti etici della redistribuzione, è stata vastissima, ed è culminata con John Rawls. Quest'ultimo è stato, nel Novecento, uno dei maggiori teorici del principio di giustizia e delle pari opportunità sociali. La teoria rawlsiana della giustizia come equità è probabilmente stata la più influente teoria della giustizia della filosofia morale contemporanea.

Il suo pensiero si contrappone drasticamente alle teorie liberiste, essendo teso a valorizzare il ruolo della responsabilità collettiva e della giustizia come equità distributiva e, di conseguenza, a dimostrare la necessità di dare priorità ai miglioramenti delle condizioni dei più svantaggiati²²⁰. Questo presuppone che sussista la divaricazione tra ciò che alla persona appartiene e ciò che invece la persona è, quale individuo sociale titolare di altri diritti e altri doveri²²¹.

Alla base delle affermazioni degli egualitaristi sta l'idea di una società fondata sulla coesione sociale e sui rapporti interpersonali, in cui i diritti sociali sovrastano i diritti proprietari, e si ripudia, dunque, l'autoreferenzialità del mercato e dello stato minimo. Assume, invero, particolare importanza l'intervento statale per attuare il riparto dei carichi pubblici sulla base dei principi di equità e giustizia distributiva in luogo dei principi commutativi e di tutela integrale della proprietà, e per superare gli eccessivi egoismi del mercato e le diseguaglianze che ne conseguono.

Difatti, il modello egualitaristico è l'unico che si adatta alle odierne società, in cui vi è uno squilibrio economico e sociale tale da rendere necessarie le politiche di *welfare state* e di giustizia redistributiva²²².

Tornando alla teorizzazione della giustizia secondo Rawls, egli giustifica l'ingerenza dei poteri dello Stato nella vita dei cittadini. L'autore si domanda, infatti, quale sia il motivo per cui gli individui sono tenuti a osservare la legge, senza che sia stato preventivamente chiesto loro il consenso. Mentre John Lock,

²²⁰ È evidente la netta contrapposizione contenutistica delle teorie liberiste da quelle egualitarie. Nonostante ciò Robert Nozick, esponente del libertarismo e critico penetrante di Rawls, nel 1974, dopo la pubblicazione di *Una teoria della giustizia*, accolse con queste parole il lavoro: «ora i filosofi politici devono lavorare all'interno della teoria di Rawls, oppure spiegare perché non lo fanno».

²²¹ Cfr. J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, cit., p. 20 e ss.

²²² Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 44 e ss.

padre del contrattualismo moderno, afferma che gli individui hanno dato un consenso tacito nello stesso momento in cui usufruiscono e godono dei servizi offerti dal governo.

Rawls sostiene, invece, che il modo corretto di pensare la giustizia è chiedersi a quali principi si darebbe assenso trovandosi in una situazione iniziale di eguaglianza. Situazione, quest'ultima, che l'autore è consapevole essere totalmente irrealistica, e che per superare decide di utilizzare un'espedito, appunto per uscire dall'impasse di tale ragionamento: i cittadini scelgono i principi conformanti la società dietro "un velo di ignoranza"²²³, che impedisce ai soggetti di avere la minima nozione della loro specifica entità, nessuno conosce il proprio posto nella società o il proprio status sociale e quindi assicura la parità di potere e di conoscenza. Inoltre, nessuno conosce la propria concezione di bene, né i particolari dei propri piani razionali di vita e neppure le proprie caratteristiche psicologiche specifiche²²⁴. Non avendo alcuna informazione riguardo alle esigenze individuali, si creerebbe una posizione originaria di parità. Tale è l'idea di Rawls del contratto sociale²²⁵.

Rawls, nel presentare la sua concezione della giustizia come equità, intesa come istanza di imparzialità, si pone quale obiettivo principale quello di determinare i principi di giustizia che sarebbero stati scelti nella posizione originaria.

L'autore è convinto che da tale contratto sociale scaturirebbero due principi di giustizia²²⁶: uno teso ad assicurare a tutti i cittadini le libertà fondamentali e paritetiche, l'altro teso a garantire l'eguaglianza sociale ed economica, non intesa come una distribuzione delle ricchezze in pari misura a tutti gli individui, non assumendo, quindi, una posizione autenticamente e puramente egualitaristica, ma nel senso di impedire quelle diseguaglianze che finirebbero per favorire solo la classe dei più abbienti a scapito di quelle più svantaggiate²²⁷.

²²³ Cfr. J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, cit., p. 142 e ss.

²²⁴ *Ibidem*.

²²⁵ Rawls non è stato il primo ad utilizzare la metafora del contratto sociale, lo avevano preceduto grandi filosofi tra il 1600 e il 1700 come Rousseau, Hobbes e Locke.

²²⁶ *Ibidem*.

²²⁷ Cfr. M. Sandels, *Giustizia*, Feltrinelli Editore, Milano, 2020, p. 160 e ss.

Difatti, le ineguaglianze sociali ed economiche devono essere combinate in modo tale da essere ragionevolmente previste a vantaggio di ciascuno ed essere associate a posizioni e cariche aperte a tutti in condizioni di equa eguaglianza delle opportunità.

Dunque, la scelta degli individui, dietro il velo di ignoranza, del principio da adottare per ottenere una società improntata alla giustizia, sicuramente non ricadrebbe sull'utilitarismo²²⁸, men che meno sul principio libertario del puro *laissez-fair*. Difatti, nella visione di Rawls, non si può considerare giusta la redistribuzione dei redditi scaturita da un sistema di mercato libero, poiché, per quanto possa considerarsi un bene che si sia permesso a tutti gli individui di entrare in competizione in un regime di libera concorrenza, a prescindere dalle contingenze sociali, si andrebbe a creare delle diseguaglianze a priori, tali da non rendere quella competizione, in linea teorica “giusta”, veramente alla pari. La situazione, fondamentalmente, si risolverebbe in una parità solo formale, mentre dal punto di vista sostanziale le posizioni di partenza sarebbero tutt'altro che identiche. Anche il libero mercato, operante in una società strutturata per garantire pari opportunità a tutti i cittadini non riesce a produrre una distribuzione equa dei redditi e dei patrimoni, questo poiché la distribuzione della ricchezza è determinata dalla distribuzione naturale delle abilità e dei talenti, quella che Rawls definisce una “lotteria naturale”.

Rawls suppone che inizialmente si opterebbe per un principio che prevede uguali libertà fondamentali per tutti, nonché equa eguaglianza di opportunità e una distribuzione paritetica del reddito e della ricchezza; tuttavia in seguito, la scelta finale ricadrebbe sulla teoria, in parte, egualitaristica, che dà fondamento ad un principio redistributivo, ossia più specificatamente sul “principio della differenza”, teorizzato da Rawls, in cui sarebbero consentite solo le disparità economiche e sociali capaci di tornare a vantaggio dei membri della società meno favoriti²²⁹. Dunque, le aspettative di coloro che sono in una situazione migliore

²²⁸ Nella visione di Rawls, è molto improbabile che gli individui, considerandosi eguali, si accordino su un principio che può ridurre le aspettative di alcuni semplicemente per ottenere una maggiore quantità di benefici per altri.

²²⁹ Sandels, riporta l'esempio dei redditi dei medici. Assicurare uno stipendio più alto a questi ultimi permette di garantire un servizio sanitario qualitativamente alto, e per di più spronerebbe la categoria all'impegno e alla crescita, a vantaggio, quindi, di tutta la comunità.

sono giuste se funzionano come parte di uno schema. È un principio che permette, da una parte, ineguaglianze di reddito e ricchezze che riguardano l'autorità e dall'altra il livello di responsabilità. Quest'ultimo, infatti, deve essere utilizzato in modo da migliorare la condizione di coloro che la natura non ha favorito.

L'accumulo di grandi ricchezze in capo ad un solo individuo viene giustificato da Rawls come guadagno formatosi all'interno di un sistema che opera per il bene dei meno fortunati: coloro i quali sono riusciti ad accumulare ricchezza hanno potuto farlo solo grazie al vantaggio dalla società circostante, che è in questo caso una società egualitaria promotrice del principio di redistribuzione. La collettività, in altri termini, massimizza il proprio benessere nella misura in cui garantisce la massima quantità di beni primari all'individuo più svantaggiato.

Inoltre, nessuno merita né maggiori capacità naturali, né una migliore posizione di partenza nella società, e gli ordinamenti sociali si devono impegnare per non creare situazioni di privilegio derivanti da queste condizioni di partenza.

Per ciò che concerne la giustizia distributiva²³⁰, nello specifico, Rawls sostiene che questa potrà concretizzarsi solo all'interno di un adeguato sistema sociale. Tale assetto si deve fondare sul compito delle istituzioni governative di assicurare l'efficienza dell'economia di mercato, di occuparsi del minimo sociale, per mezzo di assegni familiari e contributi, e soprattutto di evitare quelle concentrazioni di ricchezze e di potere, dannose all'equo valore della libertà politica e dell'equa eguaglianza di opportunità²³¹.

3.3 Neoliberismo moderno.

In Italia, le vicende economiche e sociali susseguitesi dalla fine della seconda guerra mondiale alla fine degli anni '70, possono essere ricondotte al pensiero egualitaristico di Rawls, caratterizzate tendenzialmente da un'impostazione interventista nella sfera distributiva.

²³⁰ J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, cit., p. 269 e ss.

²³¹ *Ivi*, p. 272.

Il trentennio successivo, di contro, ha teso verso una sponda più liberista, dove hanno assunto rilievo le analisi di Nozick, differenziandosi, però, dalle teorie liberiste più estreme, perciò si è parlato di neoliberalismo. Il quale non ha smesso di riscontrare approvazione con l'arrivo del nuovo secolo, tutt'altro. Come già accennato la riforma fiscale del 2003²³², fortemente criticata da Gallo, si componeva di valori etici neoliberalisti. Inoltre, tale corrente, si è radicata a tal punto nelle società moderne che anche la crisi economica dello scorso decennio non l'ha scalfita, seppur abbia evidenziato la debolezza di quelli che sono considerati i capisaldi del neoliberalismo e addirittura diversi economisti abbiano proposto come causa principale della crisi proprio il neoliberalismo.

Si è imposto un sistema neoliberalista mondiale che lascia poco margine a politiche alternative a quelle portate avanti con tenacia da ormai quasi quarant'anni.

Il modello neoliberalista si caratterizza per la dominanza del mercato a fronte di una forte riduzione dell'intervento statale, lasciando che le regole della concorrenza regolino l'equilibrio del sistema economico e sociale.

Infatti, secondo le tesi neoliberaliste, la società giusta deve essere quella che lascia liberamente operare i meccanismi di mercato, senza introdurre controproducenti rigidità artificiali²³³. Tuttavia, l'applicazione rigida di tali teorie non produce quasi mai effetti positivi, nonostante ciò, la sfiducia nel sistema fiscale ha portato a questo.

Bisogna quindi interrogarsi sulle misure fiscali da adottare, aiutare i cittadini a capire i meccanismi della tassazione e ricreare quel senso di appartenenza alla collettività che dovrebbe contraddistinguere la comunità.

In merito alla funzione del tributo nella fiscalità moderna è opportuno prendere come punti di riferimento due autori contemporanei, ciascuno con una diversa visione, Oscar Giannino, liberista, e Franco Gallo, solidarista²³⁴.

In merito alla visione di Giannino, che si allontana dalla visione teorica strettamente liberista secondo cui l'individuo è in grado di sfruttare meglio il suo

²³² Cfr. legge delega n.80 del 7 aprile del 2003, sulla nuova riforma fiscale.

²³³ Cfr. R. Artoni, *Sulla nozione di giustizia sociale*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXXI, 2, I, 2012, 157-177.

²³⁴ Cfr. S. Covino, R. Lupi, *Determinazione della capacità economica e polemiche sulle tasse: Gallo vs Giannino*, in Riv. Dialoghi Tributari n. 5/2009.

denaro rispetto a quanto possa fare lo Stato, l'autore, invero, sostiene come il denaro non sia in grado di trasformarsi in servizi e prestazioni senza organizzazioni in grado di fornirle. La sua analisi, quindi, non si limita ad individuo-società ma a stato-mercato.

Giannino intuisce come il punto di riferimento debba essere il mercato e non la politica, altrimenti, se così fosse, si perderebbe di vista l'interesse generale. L'organizzazione sociale basata sul mercato ha sicuramente delle lacune, emerse come noto nel 2008, però il finanziamento attraverso corrispettivi, anziché tributi, personalizza il rapporto e ostacola le degenerazioni spesso diffuse nelle burocrazie pubbliche.

Di contro, Gallo critica lo strumento del mercato per il fatto che lo stesso valorizza valori quali egoismo e profitti, a discapito della giustizia sociale e della solidarietà, che sono per Gallo i valori principali su cui basare un sistema fiscale, seppur con il rischio di poter generare una burocrazia molto costosa ed inefficiente.

Giannino auspica la disobbedienza civile come alternativa all'attuale sudditanza fiscale²³⁵, poiché un eccessivo intervento dello Stato rispetto al mercato finirebbe per restringere gli spazi di autonomia degli individui, a prescindere da una favorevole valutazione dell'utilizzo della spesa pubblica. L'autore si pone a favore sia dell'abbassamento delle aliquote per realizzare un maggior dinamismo sociale, sia dell'evasione, in coerenza con la sua visione liberista, non ponendosi riguardo a tale fenomeno in termini critici, ma, ritenendola ai limiti di un'azione necessaria ai fini di contrastare quello Stato che, ai suoi occhi, si pone prevaricatore ed avido. L'unico modo, dunque, per invogliare i contribuenti a rispettare le regole sarebbe abbassare le aliquote nonostante appaia evidente come tale misura, auspicata da Giannino, è inidonea a riequilibrare le sperequazioni nel riparto dei carichi fiscali.

Sul versante opposto si pone Gallo il quale crede fermamente, come è stato chiarito più volte nella presente trattazione, che il tributo rappresenti il più importante strumento di riparto e di re-distribuzione della ricchezza. Egli sostiene la legittimità di una correzione pubblica dell'equilibrio naturale del mercato,

²³⁵ Cfr. O. Giannino, *Contro le tasse*, Mondadori, Milano, 2007, p. 127.

ispirata ai principi dell'uguaglianza, della solidarietà e della sostenibilità. La conclusione per l'autore pare obbligata, difatti, Gallo, alla luce delle finalità che ritiene doveroso siano perseguite, pone al centro della sua idea la funzione solidaristica del tributo²³⁶.

Si conviene, dunque, che tanto i nobili ideali redistributivi, quanto le comprensibili pulsioni liberiste, si trovano in un'inevitabile posizione di contiguità, ai limiti dello scontro, con il bilanciamento tra raggiungere determinati obiettivi dettati dal sistema fiscale e fare ciò con assoluta efficienza.

²³⁶ Cfr. F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 10 e ss.

CAPITOLO III

APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DI GIUSTA TASSAZIONE

SOMMARIO: 1. Tassazione e libertà individuali. – 1.1 Il rapporto tra il dovere tributario e il dovere di solidarietà. – 1.2 Doverosità della solidarietà: il paradosso. – 1.3 Cosa tassare. – 1.3.1 Tassazione dei patrimoni. – 1.3.2 Tassazione dei redditi. – 2. Le nuove misure redistributive. – 2.1 La *Flat-tax*. – 2.1.1 Vantaggi e svantaggi di un'imposta basata su un'aliquota unica. – 2.1.2 La *Flat-tax* in Italia. – 2.2 La tassazione sulle successioni. – 2.2.1 Misura di stampo socialista o liberale?. – 2.2.2 Le nuove proposte del governo. – 2.3 La patrimoniale. – 2.3.1 La patrimoniale in Italia.

1. Tassazione e libertà individuali.

Nell'analizzare i plurimi principi di giustizia e la finalità a cui tende l'imposizione si è notato come le posizioni nei confronti dell'obbligo fiscale siano molteplici, e le stesse spazino da una vera e propria insofferenza al pagamento, all'apprezzamento dell'organizzazione fiscale statale, che rende accessibili a tutti i contribuenti numerosi servizi pubblici.

La prima posizione è ben racchiusa nel pensiero neoliberista moderno, causata sia dalla sfiducia nelle istituzioni, sia da quel comune pensiero che associa l'obbligo tributario ad una negazione della libertà personale, dunque, in tal senso, sarebbe auspicabile abolire o diminuire le tasse. Tale assunto si basa sull'idea che l'imposta sia solo un "sacrificio", e non si guarda a questa anche nel senso del suo eventuale "beneficio"²³⁷. Tale percezione è, in realtà, giustificata, dal momento che i sacrifici sono più facilmente percepibili rispetto ai benefici, seppur se ne goda, in ipotesi, quotidianamente.

C'è da chiedersi, di contro, se meno tasse significhino davvero maggiore libertà individuale. Il successo della così detta, "crociata anti-tasse"²³⁸ comporterebbe un ruolo minimo dello Stato, che sarebbe costretto a ridurre le sue

²³⁷ Cfr. P. Silvestri, "Libertà e fisco. Come ripensare il patto fiscale?", in D. Velo Dalbrenta (a cura di), *Imposizione fiscale e libertà: sottrarre e ridistribuire risorse nella società contemporanea*, IBL Libri, Torino, 2018, pp. 169-198.

²³⁸ Così definita da L. Pennacchi (Cfr. *L'eguaglianza e le tasse*, cit., p. 92), la quale riconduce l'impennata di tale movimento all'inizio del nuovo millennio. Tra gli esempi più significativi si può ricordare l'elezione nel 2000 di Bush Jr., che aveva centrato la sua campagna elettorale su un aggressivo piano di «tagli fiscali». Anche in Italia la crociata anti-tasse arriva dirompente con Berlusconi nel 2001, il cui slogan sanciva «meno tasse per tutti».

funzioni, i servizi e le prestazioni pubbliche²³⁹. In questo processo emerge un potere oligarchico che si considera libero da regole e da vincoli, che enfatizza la dimensione privatistica e il ruolo dei diritti proprietari e li pone nuovamente al centro del sistema. Tale impostazione però va a vantaggio di pochissimi, nello specifico i soggetti più abbienti, e sollecitano, nella generalità degli individui, attitudini contro la socialità e contro il senso di responsabilità collettiva, nel presupposto sottostante del primato assoluto dell'individuo e della sua libertà²⁴⁰.

La violazione della libertà individuale, che deriverebbe dall'imposizione statale è, forse, la più importante motivazione che guida la crociata anti-tasse, poiché chiama in causa anche aspetti filosofici e antropologici del vivere associato. In tale visione, il rapporto tra individuo e collettività non esiste, o meglio, esiste ma solo in posizione secondaria, in quella primaria esiste l'individuo indipendentemente dalla collettività e dalle istituzioni che ne mediano le relazioni con la società.

All'esistenza primigenia dell'individuo, si accompagna anche il suo «titolo naturale» che determina ciò che è suo e ciò che è degli altri. Se ne ricava che anche i diritti di proprietà sono modellati sul diritto di libertà e sono identificati come diritti naturali, assoggettati solo alla sovranità dell'individuo, e anch'essi indipendenti dalla società e dalle istituzioni²⁴¹.

Le tasse, quindi, sono considerate come un esproprio poiché «sono essenzialmente violazioni dei diritti di proprietà che danno facoltà allo Stato di controllare una parte delle risorse generate dalla vita economica dei suoi cittadini»²⁴². Considerando la logica di tale ragionamento si può ben intuire che, comportando le tasse una sottrazione di una parte dei frutti del lavoro, configurano una sorta di confisca; di talché ad arginare questa “ingiustizia” deve intervenire la previsione di un limite al potere impositivo. Si sottolinea, al contempo, che, essendo la funzione fiscale quella di favorire una degna esistenza a tutti gli individui all'interno di una società, la visione del prelievo come un'espropriazione delle ricchezze personali risulta essere estrema e poco

²³⁹ L. Pennacchi, *L'eguaglianza e le tasse*, cit., p. 89 e ss.

²⁴⁰ *Ibidem*.

²⁴¹ Cfr. L. Pennacchi, *L'eguaglianza e le tasse*, cit., p. 91.

²⁴² Cfr. L. Murphy e T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and justice*, cit., p.44.

percorribile; tuttavia è comunque necessaria l'introduzione di un limite al potere impositivo. Nonostante si convenga per una sua auspicabilità, si riscontra come tale limite, oltreché a non essere previsto né a livello giurisprudenziale né costituzionale, non risulti neanche in discussione per una sua eventuale introduzione, poiché spezzerebbe il nesso tra dovere contributivo solidaristico e finanziamento delle spese pubbliche e sociali. Sono concepibili solo blandi vincoli di tipo politico, legati al controllo del corpo sociale sull'operato delle maggioranze parlamentari²⁴³.

Dunque, secondo quanto sopra detto, le tasse sono in contrapposizione alla libertà individuale su due fronti, quello dell'individuo nella sua qualità di persona, e quello della libertà dell'individuo nella sua autodeterminazione in assenza di legami con la collettività e con la società. Si noti, al contempo, che il modo in cui si concepisce il rapporto tra libertà e fisco dipende da come ogni individuo ritiene di disegnare i confini della libertà e di come dallo stesso viene concepita l'applicazione di un'imposta, su tale fronte, inevitabilmente, intervengono fattori soggettivi e culturali, variabili nel tempo e nello spazio²⁴⁴.

Tale percezione e impostazione dello Stato, della società e dell'insofferenza alla tassazione può essere facilmente smentita. Difatti, è di gran lunga sottovalutato il grado enorme di organizzazione e di collaborazione sociale incorporato nella costruzione di uno Stato.

Invero, le libertà personali sono delle «creature» dello Stato, ed è una finzione che gli individui, quando esercitano le proprie libertà, agiscano in uno spazio scevro dall'intervento pubblico. Anche la ricchezza privata, infatti, esiste solo grazie alle istituzioni statali²⁴⁵.

²⁴³ L'idea sottostante è che lo strumento della tassazione sia servente alle decisioni riguardo i livelli finali della spesa pubblica, che devono essere soggetti ai voleri della maggioranza e privi di vincoli che non siano di carattere politico-elettorale, dunque la ripartizione della spesa pubblica tra i consociati attraverso la tassazione non potrebbe essere limitata autonomamente da una apposta norma costituzionale. Così si veda F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., p. 106 e ss., il quale ritiene inconcepibile un sindacato costituzionale avente ad oggetto la pressione tributaria complessiva, il sindacato, infatti, deve essere limitato al singolo contribuente e al singolo tributo in ossequio alla visione del principio della capacità contributiva come parametro di ragionevolezza e congruità dell'imposizione, come proiezione del principio di uguaglianza.

²⁴⁴ Si veda *supra* nt. 228.

²⁴⁵ Così anche J. Bentham in *The Theory of Legislation*, Oxford University Press, Oxford, 1931, affermò: «Prima che la legge la riconoscesse, la proprietà non esisteva; toglie le leggi e ogni tipo di proprietà cessa di esistere».

In conclusione, si può dire che le libertà, ed i diritti che ne scaturiscono, esistono solo se c'è un ordinamento che rimedia equamente alle violazioni, facendosi carico dei costi delle tutele.

La crociata anti-tasse, tuttavia, è ben lungi dall'estinguersi. Difatti molti contribuenti chiedono tutt'oggi tasse più basse, sperando di eliminare i programmi di *welfare* finanziati dagli introiti fiscali.

A questo punto occorre chiedersi cosa legittima l'imposizione fiscale da parte dello Stato, se, da una parte c'è chi la percepisce come una limitazione della libertà personale e, dall'altra, chi si pone in totale opposizione all'impostazione dello Stato Sociale. Questo, invero, risulta essere argomento tanto delicato, quanto importante nell'odierno fragile ordine mondiale, in cui i governi vengono messi spesso in discussione.

Dworkin, noto giurista e filosofo americano, avanza una plausibile teoria della legittimità²⁴⁶ di imposizione. Secondo l'autore, questa non si deve basare sul consenso unanime di un'intera collettività, bensì sull'assunto che i cittadini, una volta nati in una determinata comunità, hanno degli obblighi nei confronti di questa, tra cui quello di rispettarne le leggi, indipendentemente dall'accettazione esplicita o tacita di tali obblighi.

Per quanto la prospettiva di Dworkin possa essere convincente, la difficoltà ad accettare una tale imposizione da un governo, una società ed una collettività, in cui non si ripone alcuna fiducia, crea un grande ostacolo per il sistema fiscale.

La tassazione, tuttavia, continua, in maniera costante, ad essere vissuta come una coercizione.

Luigi Einaudi prova ad affrontare la questione della tassazione come coercizione²⁴⁷, cominciando con il domandarsi quali siano le condizioni che rendano possibile la coincidenza tra obbligo (di pagare) e libertà (di non pagare).

Einaudi afferma come il dovere, obbligatorio, al pagamento dell'imposta non possa durare se il sistema fiscale è basato sulla mera coercizione del pagamento dell'imposta. Inoltre rileva che, per ritrovare (forse trovare per la

²⁴⁶ Cfr. R. Dworkin, *La democrazia possibile*, Feltrinelli, Milano, 2007, p. 101 e ss.

²⁴⁷ Cfr. Luigi Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1967, p. 244 e ss.

prima volta) quel “successo” smarrito, l’imposta non deve più essere percepita come coatta. Tale obiettivo potrà realizzarsi se il potere del governo, quindi il potere di tassare, si fonda su un senso condiviso di fiducia reciproca²⁴⁸ tra governo e contribuenti e tra gli stessi contribuenti.

Per arrivare a ciò, sarebbe auspicabile una riforma del sistema fiscale. Un’importante proposta di riforma fu avanzata dal Vanoni nel 1946. Già allora, il sistema tributario richiedeva una radicale opera di revisione, dovuta alla molteplicità dei tributi, alla complessità dei testi legislativi e delle norme che intralciavano l’economia, inducendo ad evadere il fisco.

Oggi, a distanza di più di settant’anni le problematiche sono esattamente le medesime, così da rendere ancora “moderna” ed attuale la proposta di riforma del Vanoni. Alla Camera dei deputati, nel 1948, l’autore affermò che bisognava «semplificare la struttura, eliminando quelle formalità che intralciano l’attività economica senza un apprezzabile vantaggio fiscale. E concentrare i tributi in modo da avere un limitato numero di imposte a larga base». Inoltre, sempre secondo il Vanoni, la riforma avrebbe dovuto portare ad una radicale trasformazione dei rapporti tra fisco e contribuenti, avrebbe dovuto, dunque, stabilire un clima di rispettiva fiducia²⁴⁹.

Vanoni, in maniera molto lungimirante, insiste su tale aspetto morale, affermando che qualsiasi riforma legislativa o amministrativa, per quanto perfetta, avrebbe avuto scarso interesse e riscontro qualora i cittadini non siano intimamente convinti della necessità e dell’equità dell’imposizione fiscale²⁵⁰.

Difatti, è chiaro come un sistema fiscale, perché possa funzionare senza incorrere in quelle fallacie del sistema, come l’elusione fiscale o la delocalizzazione imprenditoriale, deve contare sull’accettazione spontanea della maggior parte dei contribuenti²⁵¹. Perché vi sia tale accettazione spontanea, oltre ad esigere leggi tributarie più ordinate, chiare, di facile comprensione e che siano

²⁴⁸ Cfr. P. Silvestri, “*Libertà e fisco. Come ripensare il patto fiscale?*”, cit., p. 169-198.

²⁴⁹ E. De Mita, *L’interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 11.

²⁵⁰ Per chiarire la posizione attuale del Vanoni si riporta un estratto del discorso che ebbe luogo nel 1948 alla Camera dei deputati, durante il quale affermò: «*occorre rovesciare la posizione psicologica di molti dei nostri concittadini nei confronti del fisco e creare un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale ed uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l’essenza stessa della vita dello Stato*».

²⁵¹ Cfr. A. J. Menendez, *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of a Democratic Tax Law*, Kluwer, Dordrecht, Boston, London, 2001, p. 140 e ss.

accessibili a tutti, è anche necessario che la maggior parte dei contribuenti adempia all'obbligo, per evitare quel classico e, ormai popolare, paragone del «perché lui sì e io no?» che inevitabilmente disincentiva qualsiasi tipo di adempimento, sia esso di tipo confiscatorio, sia portatore di benefici per il soggetto stesso.

Ed è proprio questo il motivo per cui è stato necessario stabilire la coercizione dell'imposta, poiché in tal modo i contribuenti sono rassicurati di essere un cospicuo numero ad adempiere a tale dovere, e dalla certezza che gli obiettivi perseguiti dal sistema fiscale verranno raggiunti. Questa risulta essere, difatti, la spiegazione dell'introduzione, nella nostra Costituzione, di un "dovere di contribuire" seppur in maniera solidale.

1.1 Il rapporto tra il dovere tributario e il dovere di solidarietà.

Si è accennato come lo Stato Sociale ponga le sua fondamenta sui legami sociali tra cittadini e, di conseguenza, su principi come la fratellanza e la solidarietà. In Assemblea costituente, infatti, si è deciso di costituzionalizzare tale solidarietà. In tal modo questa ha assunto le vesti di causa giustificatrice del dovere di pagare le imposte statali.

Ezio Vanoni fu uno dei primi autori a dare risalto alla solidarietà, affermando che, a suo avviso, nell'Italia uscita dalla Seconda guerra mondiale, sarebbe stato opportuno stabilire un ordinamento tributario tale da attribuire al tributo una funzione di giustizia sociale che disciplina il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere di solidarietà²⁵².

L'autore sostenne che il sistema tributario, oltre ad essere lo strumento principale dell'equità distributiva, dovesse essere anche l'anello di congiunzione tra il capitalismo e la democrazia: «chi possiede può giustificare il proprio possesso solamente se fa interamente il proprio dovere di solidarietà sociale rispetto al corpo sociale nel quale opera»²⁵³.

²⁵² Si veda E. Vanoni, *La finanza e la giustizia sociale*, in *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura di A. Tramontata, Padova, 1976, p. 103 e ss.

²⁵³ Cfr. E. Vanoni in A. Magliulo, *Ezio Vanoni, La giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, 1991, p. 115.

Bisogna, però, chiedersi quanto sia convincente utilizzare nella stessa locuzione le parole «dovere» e «solidarietà», o meglio, quanto sia corretto imporre un dovere, come quello di privarsi di una parte delle proprie ricchezze, giustificandolo su base solidale, che si presuppone essere un'azione di tipo volontaristico.

Il dovere tributario è basato sulla capacità contributiva, non ha, infatti, bisogno di trovare giustificazione e riferimenti ideali nei doveri di solidarietà. Inoltre la capacità contributiva si sostanzia in un'obiettiva capacità di contribuire e il grado di tale capacità si misura sulla ricchezza posseduta e non sulla condivisione di ideali filantropici da parte del singolo contribuente.

Sullo stesso ragionamento si basano i motivi che muovono gli individui a svolgere attività lavorativa e produttiva: sono indotti a farlo solo per il loro personale vantaggio ed interesse, non certo per procacciare entrate allo Stato, affinché questo finanzi eventualmente programmi di spesa pubblica e politiche redistributive. Invero, il rapporto si configura all'opposto, ossia sono gli stessi sistemi fiscali che sfruttano gli egoistici interessi economici dei privati e le ricchezze che questi creano, al fine di promuovere il benessere collettivo²⁵⁴.

Si può concludere che il riferimento alla matrice solidaristica del dovere tributario sia molto limitato e fine a sé stesso, in quanto non ci si può spingere fino a teorizzare l'incostituzionalità di un tributo non ispirato a criteri solidaristici.

La torsione solidaristica dell'obbligazione contributiva è stata quindi frenata, sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza. Difatti, l'autorevole dottrina costituzionalistica²⁵⁵, dovendo applicare l'art. 53 Cost., ha scelto di concentrare l'attenzione non tanto sui contenuti solidaristici dell'imposta, il cui fondamento risulta debole, quanto sulle possibili disparità di trattamento interne alla legislazione tributaria e, quindi, all'art. 3 della Costituzione. Si è giunti, quindi, ad affermare che l'art. 53 debba essere interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere

²⁵⁴ Cfr. L. Murphy e T. Nagel, *The Myth of Ownership*, cit., p. 70 e ss.

²⁵⁵ Cfr. A. Fedele, *La Funzione Fiscale e la «capacità contributiva»*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, p. 1 e ss.

uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale.

È stato, però, sostenuto che la solidarietà prevista dall'art. 2 della Costituzione deve incidere, non sul contribuente, ma sulla scelta politica dei criteri di riparto dei carichi pubblici. Secondo questa visione, invero, un tributo che realizza il concorso alle spese pubbliche secondo criteri non solidaristici, sarebbe retto da norme incostituzionali²⁵⁶.

Questo assunto, tuttavia, risulta difficilmente applicabile. Come sostiene Stevanato²⁵⁷, se si ipotizzasse un tributo classista, che lasci indenni i soggetti più abbienti, e quindi definibile come «non solidale», lo stesso si porrebbe in contrasto con il dettato costituzionale per violazione del principio di uguaglianza tributaria; di contro, nel caso di un tributo che ometta di esentare i contribuenti meno abbienti, la violazione riguarderebbe l'art 53, sotto il profilo della mancata tutela del minimo vitale.

Non si deve pretendere, quindi, di fondare sul tratto solidaristico un indefettibile fine redistributivo dei tributi, ma si può tuttavia mantenere il riferimento al dovere di solidarietà, quale cornice concettuale del dovere tributario, in un'accezione di appartenenza dell'individuo ad un gruppo sociale e ad una collettività organizzata nei confronti della quale gli individui assumono reciproci impegni.

Inoltre, si può ricondurre il tratto della solidarietà non tanto ai tributi generali universali, quanto piuttosto a quella parte di tributi destinata alla copertura della cosiddetta «spesa sociale», all'interno della quale figurano assegni assistenziali, pensioni minime, indennità di disoccupazione e così via.

Inoltre, è bene sottolineare, nuovamente, che gli obblighi tributari gravano su tutti i consociati, compresi coloro che si trovano in condizioni di povertà, sicché chiedere a questi ultimi di adempiere al dovere tributario, seppur con la dovuta esenzione del minimo vitale, configurandolo come un dovere di solidarietà, potrebbe risultare inopportuno.

²⁵⁶ Cfr. A. Fedele, *La Funzione Fiscale e la «capacità contributiva»*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, p. 1 e ss.

²⁵⁷ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 327.

1.2 Doverosità della solidarietà: il paradosso.

L'obbligo di contribuire alle spese pubbliche rientra tra quei doveri di solidarietà sanciti dall'art. 2 Cost. Tuttavia, non può farsi a meno di notare, come tale richiamo ai doveri di solidarietà, di cui la nostra Carta Costituzionale si fa carico, riguardo ai tributi, risulti piuttosto curioso. Infatti, solitamente ci si riferisce alla solidarietà come ad un atteggiamento spontaneo e gratuito, di benevolenza e comprensione per le esigenze ed i bisogni degli altri individui²⁵⁸. Se, dunque, la solidarietà è un sentimento umano e sociale, mosso da una particolare sensibilità e propensione, non si vede come non possa intravedersi una sorta di forzatura nell'azione volta a trasformarla in una regola obbligatoria di condotta. Difatti, imporre in modo coercitivo dei doveri di solidarietà appare, per certi versi, una «forma di paternalismo giuridico»²⁵⁹.

L'accento sul carattere “solidaristico” del “dovere” del contribuente rischia di essere mistificatorio²⁶⁰, poiché lascia intendere che l'obbligo tributario deve essere accolto, non perché sia l'autorità pubblica a pretenderne coercitivamente l'adempimento, ma in virtù di un'adesione “spontanea” ad ideali di benevolenza.

La solidarietà sociale, piuttosto che dei cittadini, dovrebbe essere attribuito intrinseco dello Stato e delle sue istituzioni, essendo loro il compito di esercitarla, a prescindere dai singoli sentimenti che possono avere i cittadini. Risulta, invero, essere compito dello Stato stabilire quante imposte prelevare a carico dei diversi contribuenti, difatti l'obbligo tributario sorge perché lo Stato ne chiede l'adempimento, e non per ragioni etico-morali dei singoli individui.

Sarebbe, ovviamente, un mondo ideale, seppur utopistico, quello in cui gli esseri umani sono mossi da ideali di solidarietà altruistica e nel quale l'esistenza di ogni singolo individuo viene affidata alla sola beneficenza privata. Ovviamente, lo Stato non può controllare gli umori delle persone che lo compongono, non si possono quindi evitare sentimenti di egoismo individuale e di massimizzazione dell'interesse personale. È giusto, e nella natura delle cose, che

²⁵⁸ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 324 e ss.

²⁵⁹ *Ibidem*, p. 319 e ss.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 236.

le motivazioni che ispirano i comportamenti personali dei singoli individui non siano coincidenti con quelle delle istituzioni pubbliche e della collettività²⁶¹.

L'assoggettamento agli obblighi tributari, in realtà, non ha bisogno di una espressa norma costituzionale di riferimento, poiché il dovere tributario si giustifica con la semplice appartenenza del singolo alla collettività organizzata e di conseguenza con il suo interesse al buon funzionamento dell'organizzazione pubblica ed ai servizi che può da questa ottenere.

Bisogna, quindi, tenere a mente che il dovere tributario ha carattere interessato, quasi opportunistico, prima ancora che solidaristico, dipendendo dalla "spontanea" adesione (il virgolettato è per sottolineare l'assenza di alternative) al contratto sociale in vista dei vantaggi che si suppone dallo stesso deriveranno.

L'insistenza sulla presenza del tratto solidaristico nel dovere tributario, che si è visto essere fallace, sottende l'esigenza²⁶² di confermare esplicitamente nella Costituzione il principio di capacità contributiva quale base giustificatrice della tassazione. Ciò si è reso necessario perché per accantonare, apparentemente, il principio del beneficio²⁶³, quale principio regolatore del sistema impositivo a favore di quello della capacità contributiva, si rendeva necessaria una riflessione sulle ragioni per le quali si pagano i tributi, difatti, era ormai crollata la convinzione per cui ad un obbligo tributario era collegato uno specifico e relativo vantaggio a seguito dell'azione pubblica.

Dunque, seguendo tale ragionamento, se l'obbligo di pagare i tributi persiste anche in assenza di una controprestazione dall'ente pubblico, è parso naturale rapportare quell'obbligo ad un dovere inderogabile di solidarietà, poiché

²⁶¹ In tal senso anche L. Murphy e T. Nagel, *The Myth of Ownership*, cit., p. 71, che affermano «*individuals as individuals can be strongly partial toward themselves and their families vis-à-vis strangers, provided they don't directly harm others or otherwise violate their rights; but the state may pursue the interests of all its citizens according to some standard of fairness or equality and may obligate individuals to contribute to this impartial end through taxation and various redistributive policies. Moreover as citizens, individuals are morally obliged to support such impartial public institutions, even though they can remain strongly partial in private life. In other words, there are two moralities, one for individuals and one for society*».

²⁶² Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 331 e ss.

²⁶³ Vd. *supra*, Cap I, par. 2.1, sul principio del beneficio quale caratteristica propria del sistema fiscale negli stati liberali, e sulla previsione in Italia di tale principio da parte dell'art. 25 dello Statuto Albertino, sostituito, in seguito, dall'art. 53 Cost.

lo stesso consente di spiegare le ragioni di un pagamento apparentemente privo di controprestazione e del tutto slegato dai vantaggi e benefici ricevuti dal singolo²⁶⁴.

In tal modo si è trascurato che i tributi, nella realtà dei fatti, rispondono *in primis* ad un interesse egoistico del singolo individuo, che trae incidentalmente beneficio dall'appartenenza alla comunità statale, e tale beneficio può, per certi versi, essere proporzionato alle ricchezze possedute²⁶⁵.

Inoltre, occorre sottolineare, che neanche l'esenzione del minimo vitale dipende dal carattere solidaristico del dovere fiscale, ma piuttosto dalle ragioni che ispirano il principio della progressività dell'imposizione.

Dunque, in conclusione, si conviene sull'opportunità di evitare di porre eccessiva enfasi sui tratti solidaristici del dovere tributario, poiché tale metodologia di pensiero finirebbe per attribuire all'imposta dei fini extrafiscali, quali quello di porre la stessa al servizio di un'azione redistributiva del reddito, che come analizzato e dimostrato nel secondo capitolo della presente trattazione, è estraneo alla sua funzione.

1.3 Cosa tassare.

L'imposta si fonda, come è ovvio, sulla ricchezza dei singoli, ma deve essere al contempo integrata da altri fattori quali il reddito, la produzione, il consumo e lo scambio. Per di più bisogna prendere in considerazione anche quelle condizioni personali del soggetto che non risultano direttamente dai suddetti indici di valutazione. L'imposta generalmente grava sul reddito e sui patrimoni.

Inoltre, soprattutto dopo l'entrata in vigore dell'Irap, il prelievo fiscale può prescindere da una capacità economica dell'individuo, l'importante è che alla base dell'imposta vi sia un indice economicamente valutabile²⁶⁶. Secondo questa prospettiva, il tributo finirebbe per colpire indici oggettivi di ricchezza anche se

²⁶⁴ Vd. nt. 250.

²⁶⁵ Occorre menzionare la lucida e ancora attuale riflessione di B. Griziotti, in *Principi di politica diritto e scienza delle finanze*, Cedam, Padova, 1929, per il quale «il fondamento giuridico ultimo dell'obbligo dei cittadini di pagare l'imposta sta nei servizi e beni capaci di soddisfare i bisogni pubblici ossia, in modo più lato, nei vantaggi che il contribuente si procura, coll'appartenere alla collettività, direttamente o indirettamente, per mezzo dei servizi pubblici o per virtù dei benefici, che ricava dalla vita sociale».

²⁶⁶ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 161.

non direttamente percepibile del contribuente come allo stesso appartenenti: perché un prelievo sia legittimo sarebbe sufficiente che una qualche entità misurabile in termini economici esista e si manifesti sui diritti proprietari del soggetto passivo del tributo. Contro tale tesi, però, si possono muovere molteplici obiezioni.

In primo luogo, infatti, i termini risultano essere assai vaghi, poiché non è chiaro quali siano le posizioni di vantaggio economicamente valutabili a cui collegare l'imposta. In secondo luogo, non è chiaro come queste debbano essere valutate.

Ci si trova di fronte ad una irrisolvibile indeterminatezza dei presupposti di imposta di cui il legislatore potrebbe servirsi per istituire obblighi impositivi sganciati da un substrato economico patrimoniale del soggetto passivo del tributo.

La capacità contributiva potrebbe, quindi, non essere necessariamente collegata alla ricchezza del soggetto passivo di imposta, in quanto esistono tributi che non sono collegati ad una forza economica e a una disponibilità patrimoniale del soggetto.

L'inessenzialità della potenzialità economica negli indici di capacità contributiva è stata asserita anche richiamando le imposte patrimoniali che non tengono conto delle passività²⁶⁷.

Tornando all'oggetto dell'imposta, si noti come questa gravi maggiormente sul reddito, in modo abbastanza netto e senza considerare che i diversi livelli di benessere dei cittadini dipendono in pari misura, se non addirittura maggiore, dai patrimoni posseduti. Difatti, l'imposta progressiva si applica pressoché esclusivamente ai redditi da lavoro, salariato o indipendente. Sono, al contrario, più protetti i redditi derivanti dal possesso di un capitale o da rendite immobiliari, i quali sfuggono legalmente alla progressività per essere assoggettati a miti aliquote proporzionali.

Il sistema tributario è costituito, difatti, oltre che dall'imposta progressiva sul reddito, anche da un'imposta annuale sul patrimonio complessivo e da un'imposta generale sui consumi. Inoltre, può essere necessario integrare l'imposta personale con: un'imposta sul reddito delle società di capitali,

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 188.

un'imposta sui redditi delle attività finanziarie, un'imposta sugli incrementi di valore patrimoniale e un'imposta sulle successioni e donazioni.

Oltre a ciò, risulta opportuno ricordare come sia risalente e diffusa, sia tra i filosofi morali²⁶⁸ sia tra gli economisti, l'idea che la tanto bramata «giusta imposta» non debba ricadere solo sul reddito ma, anzi, dovrebbe incentrarsi principalmente sul reddito consumato, cioè sulla spesa dell'individuo. Risulta, però, difficile immaginare una riforma in tal senso, a fronte delle argomentazioni deboli sui cui si poggia l'imposta sulla spesa. Sostenitore di tale tipo di imposta è Hobbes, il quale vede il consumo in senso negativo. Invero, lo stesso consisterebbe in uno spreco di ricchezze prodotte dalla collettività, di talché risulta ingiusto che la tassazione gravi su una porzione oggetto di risparmio della nazione, ossia il reddito derivante dal lavoro, anziché su quello “spreco” di denaro utilizzato per consumi privati superflui, che fuoriescono da quelli strettamente necessari²⁶⁹ e vengono considerati come dei “vizi”.

In realtà, la tassazione sui redditi che si accumulano man mano che vengono prodotti, può essere vista come un prelievo anticipato sui consumi, poiché si presuppone che l'accumulo di reddito costituisca una riserva per consumi futuri.

Dunque, la tassazione dei redditi nel momento in cui questi vengono prodotti appare irrinunciabile, considerandosi perlopiù assai anacronistica la connotazione negativa dei consumi di Hobbes, intesi come sinonimo di spreco rispetto alla ricchezza della nazione. Tra l'altro, una tassazione eccessiva sui consumi avrebbe l'effetto di scoraggiare gli stessi, risultando una tale azione impositiva controproducente, in quanto è proprio il consumo ad attivare quel circuito di produzione della ricchezza che di conseguenza aumenta il benessere collettivo²⁷⁰.

Secondo i sostenitori della giustizia tributaria, l'anima di un sistema tributario «giusto» non sta nelle imposte sui consumi, ma nelle imposte sul reddito e sul patrimonio, solo queste permettono che il contribuente concorra alle spese pubbliche in proporzione alla sua sostanziale capacità a pagare.

²⁶⁸ Si veda per esempio J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, cit., p. 560.

²⁶⁹ Cfr. T. Hobbes, *Leviatano*, Laterza, Roma-Bari, 1989, p. 4

²⁷⁰ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 562.

Occorre accertare integralmente tutto il reddito: i redditi palesi, quelli occulti (titoli al portatore), saltuari (redditi speculativi), o dovuti alla fortuna, al caso, ed ancora gli incrementi patrimoniali, i quali maturano semplicemente col passare del tempo. Solo la conoscenza di tutta la verità in fatto di produzione di redditi consente di instaurare la giustizia tributaria²⁷¹.

Per meglio comprendere la posizione di chi, tutt'oggi, sostiene la miglior efficienza della tassazione dei consumi, per esentare il risparmio, bisogna fare riferimento alla tesi, che rimane astratta, della «doppia tassazione del risparmio». Quest'ultima si basa sull'idea che tassando integralmente il reddito prodotto, e altresì la quota destinata al risparmio, l'imposta viene prelevata due volte: la prima sul reddito prodotto oggetto di accantonamento e la seconda sui frutti derivanti dall'eventuale investimento²⁷².

Tale tesi, in realtà, ha radici poco profonde e grossolane, difatti, l'imposta che colpisce gli interessi di un investimento non grava propriamente sul reddito accantonato, diventato capitale, ma sui frutti maturati nei periodi successivi²⁷³, poiché, con l'investimento di un capitale, si apre un nuovo ciclo economico-reddituale. In Italia fu Einaudi²⁷⁴ a studiare tale fenomeno, ma anche in questo caso, la teoria rimase astratta.

Anche in anni più recenti sono state avanzate diverse ragioni a favore di uno spostamento dell'imposizione dal reddito al consumo, soprattutto dalla metà degli anni Novanta, anni in cui ci si allarmò per la crescita del carico fiscale gravante sul lavoro.

Nel linguaggio comune, la tassazione del consumo è solitamente associata alle imposte indirette, quali l'Iva e le accise, mentre la tassazione sui redditi è associata alle imposte personali dirette, come Irpef e Ires. Tuttavia, si propose in sede governativa di modificare la struttura del sistema fiscale, con l'attuazione di un'imposta personale che avesse come base imponibile, invece che il reddito, il consumo o la spesa annuale del contribuente, il cosiddetto «reddito spesa». Con tale modello teorico si sarebbero potuti risolvere molteplici problemi, tra cui,

²⁷¹ Cfr. F. A. Repaci, *Intorno alla logica finanziaria*, Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica, Serie quarta, Vol. 78 (anno 53), N. 4, Aprile 1938, p. 332.

²⁷² Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 564.

²⁷³ Cfr. C.F. Bastable, *Public Finance*, Macmillan, London, 1922, p.322.

²⁷⁴ Cfr. L. Einaudi, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Einaudi, Torino, 1965.

soprattutto, quelli riguardanti la tassazione dei redditi di capitale, i quali sono circondati da un grande alone di discriminazione qualitativa, e che la tassazione sulla spesa, piuttosto che sul risparmio, forse, attenuerebbe.

Per quanto riguarda la scelta della base imponibile, la letteratura economica ha, da tempo, riconosciuto l'esistenza di una sostanziale equivalenza fra il reddito di lavoro e il consumo, è innegabile che siano legati. Al contempo, però, se si prende come riferimento il singolo anno di imposta, non c'è motivo perché il reddito di lavoro e consumo debbano necessariamente coincidere. Ad esempio, il reddito di capitale, definito come remunerazione del risparmio, non aumenta il consumo complessivo, ma semplicemente compensa gli individui per aver posticipato il proprio consumo futuro²⁷⁵. Di conseguenza, se si accettasse la tesi che il reddito di lavoro e consumo sono basi imponibili sostanzialmente simili, la proposta di passare alla tassazione dei consumi implicherebbe, di fatto, suggerire la detassazione dei redditi di capitale.

La questione appare complessa e meriterebbe maggiori approfondimenti, si ricordi solo che l'idea della tassazione del reddito complessivamente speso, ossia dei consumi, sovente si è affacciata come valida proposta alternativa alla tassazione del reddito prodotto, data la sua caratteristica di maggiore equità, ma non ha mai di fatto avuto attuazione, sia per ragioni di gettito sia per gli elementi di insormontabile complicazione del modello teorico.

Il dilemma se tassare il reddito prodotto o il reddito speso, così posto, appare fuorviante. La vera ed attuale questione risulta, invero come coordinare la tassazione del reddito prodotto con la tassazione dei consumi. In Italia, la tassazione del reddito complessivo avviene nell'ambito di un'imposta personale progressiva sui redditi prodotti, a cui si affianca una tassazione proporzionale sui singoli atti di consumo.

Riguardo, ancora, all'oggetto della tassazione si può notare una certa "schizofrenia"²⁷⁶ negli atteggiamenti riguardanti i redditi di capitale. È ovvio che le imposte, così come tutte le forme di reddito derivano o dal lavoro o dal capitale, ricadono sull'uno o sull'altro. Essendo il suddetto modello «reddito spesa»

²⁷⁵ Cfr. G. Arachi e M. D'antoni, *Tassare i redditi o i consumi?*, in *Consumatori, diritti e mercato*, n. 3/2012.

²⁷⁶ *Ivi*, p. 608

rimasto solo teorico, ci si concentra su come tassare i frutti del risparmio dei redditi di capitale.

È evidente come sia auspicabile che questi siano tassati, come tutti gli altri redditi, con aliquote progressive. Tuttavia, molte sono le ragioni che militano in senso contrario. Il maggior ostacolo a tale opzione è la circostanza che questi siano redditi che facilmente travalicano i confini nazionali, sui quali lo Stato ha potere impositivo, gli stessi infatti sono facilmente trasferibili, ed è quindi comprensibile che gli Stati applichino aliquote proporzionali più vantaggiose rispetto agli scaglioni dell'imposta sul reddito per disincentivarne il trasferimento.

Dunque, anche se non si è mai applicata l'esenzione del reddito risparmiato, come auspicava la tesi della doppia tassazione sul risparmio, comunque, nei confronti dei frutti del risparmio, quindi dei redditi di capitale, si è sempre avuto un atteggiamento di favore, essendo questi sempre stati esentati dal legislatore, o comunque, trattati in modo privilegiato. Tale tipo di trattamento rispondeva quindi a molteplici esigenze, tra cui anche quella di incentivare l'investimento dei privati nel debito sovrano.

Di seguito si approfondisce la tassazione dei patrimoni e dei redditi, che più interessano la presente trattazione.

1.3.1 Tassazione dei patrimoni.

L'imposta sul patrimonio è un'imposta indiretta che colpisce il patrimonio di un individuo, ossia l'insieme delle ricchezze mobiliari ed immobiliari che il contribuente detiene in un dato momento, per questo assume un carattere "statico", al contrario di quello "dinamico" assunto dal reddito.

Il trattamento diversificato nella tassazione, di cui sopra, per i redditi derivanti dal possesso di capitali si è esteso anche ai redditi patrimoniali, ciò considerando un'imposta patrimoniale come un tributo destinato ad incidere sui redditi di fonte patrimoniale, attuando una diversificazione tra redditi perpetui

derivanti dal possesso di capitale e redditi connessi allo svolgimento di attività lavorative²⁷⁷.

Tra i principali motivi per cui la tassazione sui redditi viene di gran lunga preferita a quella del patrimonio è rinvenibile, in primo luogo, la difficoltà amministrativa di valutazione e misurazione del patrimonio o del capitale, essendo questa molto più complessa e per certi versi arbitraria, poiché potrebbe dipendere dal suo valore corrente, di scambio nel mercato, o dal suo valore di sostituzione, o da altri parametri ancora.

In secondo luogo, l'impossibilità di avvalersi di un prelievo che agisca alla fonte, come invece avviene per i redditi, attraverso l'istituto della ritenuta a titolo d'acconto o d'imposta, per il tramite del sostituto d'imposta.

In un'impostazione puramente teorica l'imposta patrimoniale, al posto di quella sui redditi, avrebbe offerto non pochi vantaggi, tra questi sicuramente è di rilievo la sua predisposizione ad incentivare un impiego produttivo dei patrimoni²⁷⁸, con un conseguente stimolo all'efficienza economica.

La commisurazione del prelievo tributario sul patrimonio trova giustificazione sia in esigenze di equità che di efficienza economica, difatti il patrimonio, insieme al reddito, è considerato un fondamentale indicatore della capacità contributiva. Inoltre, una tassazione commisurata al patrimonio, può svolgere la funzione di integrare la base del reddito al fine di colpire i fattori che influiscono sulla solidità economica e sul benessere dell'individuo ma che non si riflettono sul reddito da questi conseguito²⁷⁹.

In secondo luogo, l'imposizione su base patrimoniale può contribuire ad una più equa distribuzione delle risorse nel sistema economico, dato il suo possibile impiego come strumento di redistribuzione della ricchezza all'interno di

²⁷⁷ Cfr. C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, cit., p. 344, per il quale «l'imposta ordinaria sul patrimonio è un'imposta annuale commisurata al valore del patrimonio netto del contribuente, con un tasso moderato, il cui onere, comunque, è inferiore al rendimento medio, in modo da incidere sul reddito e non sul patrimonio del contribuente stesso. L'imposta ordinaria sul patrimonio, pertanto, va considerata un'imposta sui redditi patrimoniali, commisurata su un parametro (valore del patrimonio) diverso da quello del reddito. Se si accetta questa identità tra imposta sul reddito patrimoniale ed imposta commisurata al patrimonio, tutte le motivazioni che valgono a spiegare l'opportunità di una discriminazione qualitativa tra il reddito di lavoro e reddito di capitale si possono estendere per spiegare la presenza di un'imposta patrimoniale in un ordinamento tributario».

²⁷⁸ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 615.

²⁷⁹ Cfr. B. Bises, *Lezioni di scienza delle finanze*, Giappichelli Editore, Torino, 2013, p. 191 e ss.

una collettività. Ciò è dimostrato da diversi studi dai quali emerge che il grado di concentrazione dei patrimoni in un paese risulti sempre maggiore di quello della concentrazione dei redditi.

Difatti, come si è precedentemente osservato, gli effetti redistributivi sono solamente eventuali e dipendono dalle scelte di politica tributaria, tuttavia risulta evidente che, nell'ambito delle diverse tipologie di tributi, alcuni presentano, più di altri, una vocazione ad essere utilizzati quali strumenti di giustizia distributiva. Uno dei tributi che più frequentemente è stato associato a fini di redistribuzione della ricchezza è certamente l'imposta patrimoniale²⁸⁰, sia di tipo ordinario, prelevata annualmente con aliquote tendenzialmente miti o in occasioni di trasferimenti di ricchezze, sia di tipo straordinario, applicata saltuariamente, prevista poiché dettata dalla necessità di reperire risorse finanziarie in breve tempo.

Le imposte patrimoniali possono essere applicate in occasione di un trasferimento a titolo gratuito, come l'imposta sulle successioni o sulle donazioni, come anche su trasferimenti a titolo oneroso, della proprietà o di un altro diritto reale, di un cespite o dell'intero patrimonio di un soggetto.

Chi è contrario alla tassazione dei patrimoni argomenta che ogni patrimonio prima di essere tale è stato in precedenza un flusso reddituale e, per tale ragione, in molti vedono l'imposta sul patrimonio come una seconda tassazione sulla stessa ricchezza, dove la prima tassazione avviene al momento della produzione del reddito e la seconda sulla stabilizzazione dello stesso. Tuttavia, è necessario tenere a mente che il reddito e il patrimonio hanno presupposti giuridici diversi e la percezione che vi sia una sorta di doppia imposizione su una stessa ricchezza, seppur sulla di due fattispecie impositive distinte, non è in realtà fondata. Innanzitutto, è lo stesso ordinamento che non lo permette, avendo codificato il principio per il quale si fa divieto di effettuare un doppio prelievo in base al medesimo indice di ricchezza, sia nel caso in cui il

²⁸⁰ Cfr. T. Piketty, *Capital in the Twenty-First Century*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 2014, p. 518, il quale si pronuncia sull'utilizzo extra-fiscale dell'imposta patrimoniale quale strumento di riduzione delle diseguaglianze in tal modo «*The primary purpose of the capital tax is not to finance the social state but to regulate capitalism. The goal is first to stop the indefinite increase of inequality of wealth, and second to impose effective regulation on the financial and banking system in order to avoid crises*».

parametro sia formalmente lo stesso o lo sia sostanzialmente, indicando lo stesso indice di forza economica. E tale limite vale tanto per il legislatore quanto per l'interprete, ponendosi quale uno dei corollari del principio della capacità contributiva.

In secondo luogo, è la stessa dottrina²⁸¹ che, sull'obiezione centrate sul cumulo di prelievi aventi ad oggetto la stessa ricchezza, intesa in senso economico sostanziale, replica con l'argomento formale della «diversità giuridica» dei due presupposti, il reddito e il patrimonio, dunque l'assenza di una doppia imposizione, accontentandosi di una «piccola armonizzazione» che si sostanzia nel consentire la deducibilità dell'onere dell'imposta patrimoniale dalla base imponibile del tributo sul reddito.

Oggi la tassazione dei patrimoni deve essere strumento necessario e incisivo, questo proprio a ragione delle nuove condizioni socio economiche come quella dell'esistenza di inaudite ricchezze accumulate da taluni individui. Si è visto come negli ultimi anni, infatti, si sia creata una classe di ricchissimi, basti constatare come solo una parte corrispondente all'1% dell'intera popolazione mondiale possieda il doppio del 90% della restante parte. Questa ridotta classe super privilegiata riduce al minimo i redditi tassabili, e vive di patrimoni, che sono in sostanza intoccati dal fisco. Per garantire una migliore redistribuzione del reddito e delle ricchezze si dovranno migliorare le imposte patrimoniali reali oggi esistenti e coordinarle meglio con le imposte sui trasferimenti, sia *inter vivos* sia *mortis causa*²⁸².

La tassazione patrimoniale può essere a base reale, quindi colpire i singoli cespiti patrimoniali e di solito si sostanzia in un'imposta proporzionale, o a base personale, incidendo in tal modo sull'intero patrimonio netto del soggetto, quali che siano la forma delle sue componenti ed il loro utilizzo.

Laddove l'imposta sia a carattere personale si pongono vari problemi, simili a quelli che si possono presentare nella tassazione sul reddito: si deve scegliere se utilizzare un'imposta proporzionale o progressiva, se prevedere un

²⁸¹ In questo senso E. Merello, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., p. 199 e ss, e A. Giovannini, *Capacità contributiva e imposizione fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 2012, p. 1138.

²⁸² Vd. *infra*.

minimo imponibile e in che dimensione, e anche considerare la sua variabilità in funzione di fattori personali²⁸³.

Tale tipo di tassazione può assumere varie forme: tasse reali sulla proprietà, sulle eredità e donazioni, sul patrimonio netto e in senso ampio si può includere la tassa sul reddito da capitale.

1.3.2 Tassazione dei redditi.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche ha una base imponibile fortemente ampia ed a struttura progressiva. Quella sul reddito è un'imposta diretta solitamente di natura personale, che prende in considerazione la "situazione economica globale" del contribuente (il reddito netto). Per reddito si intende genericamente un flusso positivo di aumento del patrimonio misurabile in un periodo di tempo limitato. Nel corso del tempo il collegamento tra il reddito e l'attività che lo ha prodotto si è fatto sempre più labile, inglobando altri tipo di incrementi di reddito.

Esistono due definizioni di reddito, la prima corrisponde all'ammontare delle risorse consumabili senza intaccare il patrimonio iniziale, la seconda ha le sue basi in uno dei concetti cardine della teoria einaudiana sulla non tassazione del risparmio, difatti per Einaudi il reddito imponibile era quello derivato dalla sottrazione tra reddito lordo e risparmio, ossia, per richiamare la teoria hobbesiana, il consumo. È la prima definizione ad aver avuto successo, fino agli anni '70, periodo in cui questa impostazione inizia ad essere messa in discussione.

Il sistema odierno di tassazione sui redditi è, difatti, frutto della riforma avvenuta con legge delega n. 825 del 9 ottobre del 1971, il cui obiettivo principale era di modernizzare il sistema fiscale e di passare ad una tassazione prevalentemente personale.

L'introduzione personale del tributo aveva la finalità di dare attuazione al principio di capacità contributiva e di progressività dei carichi pubblici, in osservanza dell'art. 53 della Costituzione. Come già osservato, l'imposta sul

²⁸³ Cfr. B. Bises, *Lezioni di scienza delle finanze*, cit., p. 199.

reddito delle persone fisiche rappresenta il tributo di maggior importanza nell'ordinamento italiano, sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo; è inoltre lo strumento prediletto per l'attuazione della politica fiscale e soprattutto dei programmi redistributivi delle ricchezze.

Tuttavia, oggi l'imposta sul reddito non è riuscita a raggiungere gli obiettivi per la quale era stata concepita e sta affrontando un momento di profonda crisi. Difatti, i meccanismi impositivi da quest'ultima prevista, che prevedono aliquote differenziate per determinate categorie e cespiti reddituali, hanno determinato un prelievo non rispettoso dei precetti costituzionali e, soprattutto, il verificarsi di una non equa ripartizione del prelievo tributario.

Il tributo personale, invero, si trova al centro di un acceso dibattito dottrinale²⁸⁴ già dai tempi appena successivi alla riforma del '71. Si è trattata di una crisi precoce di un modello di tassazione progressiva personale sul reddito che rappresentava, in realtà, un'evoluzione rispetto al precedente sistema imperniato su imposte reali e proporzionali.

È proprio a conseguenza di ciò che già dagli anni '80 si è cominciato a parlare di *flat tax*, auspicando una sorta di ritorno al modello proporzionale. Si può dedurre, dunque, che l'imposta progressiva personale sia stata introdotta in Italia non solo in ritardo rispetto agli altri paesi industrializzati, ma anche senza tenere adeguatamente conto delle loro esperienze.

Punto nevralgico di tale dibattito si incentrava sul tipo di progressività scelta, ritenuta, difatti, eccessiva per i contribuenti della *middle-class*²⁸⁵, ossia classi di contribuenti a reddito medio. Inoltre, la tassazione risultava eccessiva e sperequata, anche perché mancava di generalità e alcuni importanti tipologie di redditi (specie finanziari) erano soggetti a più favorevoli sistemi di imposizione.

Difatti, altro rilevante fattore che ha contribuito alla suddetta crisi è rappresentato da scelte legislative che hanno esentato, totalmente o parzialmente,

²⁸⁴ Cfr. V. Visco, *Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83*, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva del reddito*, a cura di E. Gerelli, M. Vitale, Milano, Angeli, 1984, pp. 153; C. Cosciani, *I principi informativi della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale*, in AA. VV., *La crisi dell'imposta personale progressiva sul reddito*, cit., pp. 40 ss.

²⁸⁵ Cfr. R. Schiavolin, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Rivista di diritto tributario*, I, 2006, p. 291 e ss.

determinati cespiti reddituali come, ad esempio, l'avulsione dal reddito complessivo, dei redditi finanziari o dei redditi immobiliari.

La crescita della progressività, e quindi della pressione fiscale data dall'aumento della spesa pubblica per il finanziamento dello Stato del benessere, ha portato anche alla legittimazione dell'evasione fiscale, essendo il prelievo percepito come eccessivo, è venuto meno sia il senso di dovere etico in capo a tutti i consociati, sia quel patto di solidarietà su cui la Costituzione ha voluto fondare l'imposizione²⁸⁶.

È evidente la necessità di riformare l'imposta progressiva sui redditi, anche se bisogna chiedersi quali siano gli spazi di intervento rimasti perché questa si possa riaffermare come valida opzione. Gli interventi da operare sull'Iperf non devono mirare alla riproposizione della progressività pura, come era stata pensata, bensì dovrebbe tendere a diminuire le diseguaglianze.

Numerose sono state le proposte per il raggiungimento di un sistema fiscale più equo. Ad esempio Anthony Atkinson, nella sua ultima opera, propone il ripristino della progressività, violata dalle politiche neoliberiste a vantaggio dei ricchi, attraverso l'applicazione di aliquote massime molto più alte rispetto a quelle previste, con il ricavato delle quali finanziare un'espansione del *welfare state* e una redistribuzione egualitaria dei redditi.

Altre proposte sono state avanzate, come quella che prevedeva che le imprese adottassero un "codice redistributivo", con cui fissare anche tetti massimi alle retribuzioni dei manager.

È proprio da questa crisi dell'imposta progressiva che nascono imposizioni di tipo alternativo a quanto previsto, oltre che a causa delle nuove esigenze nella società.

2. Le nuove misure redistributive.

Come sopra osservato, oggi l'imposta progressiva sta vivendo una profonda crisi, inoltre sono sorte nuove esigenze nella società a cui il sistema fiscale si deve adattare e cercare di rispondere. Le problematiche della

²⁸⁶ Cfr. L. Carpenteri, *L'illusione della progressività*, Dike, Roma, 2013, p. 61.

concentrazione del reddito e della ricchezza si sono accentuate negli ultimi decenni e necessitano di correttivi.

Si vogliono favorire nuovi modelli impositivi più semplici e più efficaci, che ristabiliscano equi livelli di redistribuzione delle ricchezze e che osteggino le evasioni fiscali. Di seguito, si ritiene allora utile affrontare tre proposte di imposizione che sono al centro dei dibattiti politici ed economici quotidianamente.

2.1 La *Flat tax*.

In inglese “*flat*” significa piatto, e, applicato all’imposta, si può tradurre come tassazione proporzionale. La *flat-tax rate* è, difatti, un’ imposta ad aliquota unica che rimane costante all’aumentare della base imponibile²⁸⁷. Dunque ad ogni contribuente viene applicata una sola aliquota fiscale, indipendentemente dal reddito dichiarato o dalla fonte dello stesso. Risulta essere, dunque, un tipo di imposta rigidamente proporzionale.

La *flat tax* si propone come alternativa all’imposta progressiva ad aliquote graduate pertanto si pone come un argomento di grande attualità. I modelli di *flat tax* che sono stati proposti nel corso degli anni sono eterogenei sia nei contenuti sia nell’ispirazione politico-ideologica. Questi modelli sono sempre entrati nel dibattito politico e pubblico come strumento di semplificazione e di riduzione della pressione fiscale, anche se non è insito nella sua esistenza il risultato di sgravio fiscale.

Non è certo una novità degli ultimi anni nel dibattito politico. La *flat tax*, invero, fu proposta per la prima volta da Friedman, che vedeva in questa la soluzione per l’eliminazione di tutte le distorsioni presenti, in quel frangente storico, ossia il primo dopoguerra, nel sistema americano. L’autore, da liberale quale era, ravvisava nella tassazione di tipo progressivo, con finalità redistributiva, una coercizione tesa a togliere agli uni per dare agli altri, in

²⁸⁷ Cfr. D. Stevanato, *Dalla crisi dell’Irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell’imposta sul reddito*, Il Mulino, Bologna, 2016, p. 27.

evidente conflitto con la libertà individuale²⁸⁸. È su questa base che propone come migliore soluzione un'imposta sul reddito delle persone fisiche ad aliquota unica, da applicare a qualsiasi reddito superiore ad una somma, quella minima volta a tutela delle fasce di reddito più basse, che invece viene esentata dall'imposta, la *no tax area*.

Il vantaggio di questa aliquota si sostanzia, secondo Friedman, nella produzione di un gettito superiore, rispetto al sistema fiscale progressivo, poiché verrebbe dichiarato un ammontare superiore di reddito imponibile²⁸⁹. La *flat tax* prevista dall'autore prevedeva un' aliquota pari al 23,5%. Inoltre Friedman accostava a questa un intervento sociale: la cosiddetta "imposta negativa sul reddito", per le classi sociali meno abbienti, che avrebbe dovuto rendere negativa la base imponibile e quindi dare luogo ad un'imposta negativa che l'erario avrebbe dovuto versare al contribuente.

Sulla scia di Milton Friedman si mossero numerosi autori, tra cui gli americani Hall e Rabushka²⁹⁰, cui si deve una delle più note elaborazioni della *flat tax* degli ultimi decenni. Questi nel 1981 pubblicarono un articolo in cui si proponeva una riforma basata su un'aliquota unica di tassazione del reddito al 19%, unica ed uguale sia per i redditi delle persone fisiche sia per quelli provenienti dal mondo dell'imprenditoria, in opposizione alla criticata imposizione progressiva, vista come un disincentivo a lavorare, a risparmiare ed investire. Il loro scopo era, difatti, quello di ottenere un sistema di imposizione fiscale più semplice, trasparente ed efficiente, in grado di eliminare gli aspetti critici dell'imposta sul reddito progressiva, quali l'eccessiva complessità e l'elevato tasso di evasione e di elusione fiscale, tutti elementi che venivano

²⁸⁸ Cfr. M. Friedman, *Capitalismo e Libertà*, cit., p. 260 e ss.

²⁸⁹ Friedman in *Capitalismo e Libertà* afferma che si produrrebbe un gettito superiore a quello attuale «per tre ragioni: vi sarebbe un minore incentivo ad avvalersi di sistemi, legali ma onerosi, mirati a ridurre il reddito dichiarato (la cosiddetta elusione fiscale); vi sarebbe un minore incentivo a non dichiarare il proprio reddito (evasione fiscale); l'eliminazione degli effetti disincentivanti dell'attuale sistema fiscale produrrebbe un uso più efficiente delle risorse e un reddito più elevato».

²⁹⁰ Cfr. A. Rabushka, R. Hall, *A Proposal to Simplify Our Tax System*, in *The Wall Street Journal*, 10 dicembre 1981.

ricondotti ad un elevata scala delle aliquote e alla sola presenza di aliquote progressive²⁹¹.

Oggi il modello di *flat tax* più propagandato, anche per la circostanza che lo stesso si pone come modello ispiratore delle recenti riforme dei paesi dell'Est Europa, è proprio quello proposto da Hall e Rabushka, preso in considerazione anche nei primi dibattiti in Italia sull'introduzione di un aliquota unica. La loro idea di imposta moderata, semplice e piatta costituisce la pietra angolare nell'ambito delle politiche di *supply side economics*²⁹², in opposizione ai modelli di tassazione fortemente progressiva.

Difatti, nella loro visione la *flat tax* era accompagnata anche da un sistema di deduzioni e detrazioni, tali da garantire la progressività del sistema, come vuole la nostra Costituzione, prevedendo, inoltre, che tutte le categorie di reddito fossero tassate con la stessa aliquota d'imposta, eliminando tutti i regimi particolari e sostitutivi.

Fu durante la presidenza di Ronald Reagan che si ebbe modo di mettere in pratica ciò che Hall e Rabushka avevano solo teorizzato, con il *Tax Reform Act* del 1986, che operò una grande riforma nella quale si previse una sorta di appiattimento del sistema, seppur senza la realizzazione di una vera e propria *flat tax*.

Tale riforma introdusse un'aliquota marginale del 28%, la più bassa mai prevista nel mondo industrializzato. Tuttavia, nonostante il largo consenso che il *Tax Reform Act* ottenne, sia da parte dei repubblicani sia dei democratici, e la presentazione dello stesso come il modello della ragione, la vittoria del bene comune sugli interessi particolari e l'inizio di una nuova era di prosperità, tale intervento fallì e si tornò ad una tassazione progressiva con plurime aliquote. Invero, riforma non prevedeva un'esenzione del minimo vitale e finì per avvantaggiare solo le classi più benestanti della popolazione, causando, inoltre, un allargamento della forbice delle diseguaglianze con conseguenti ingenti danni alla redistribuzione²⁹³.

²⁹¹ Per approfondire cfr. W.J. Blum, H. Kalven Jr., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, in *The University of Chicago Law Review*, 19, 1952, p. 430 e ss.

²⁹² Si fa riferimento a quelle politiche volte ad espandere gli investimenti, i risparmi, lo sforzo lavorativo e la produzione.

²⁹³ Per approfondire vd. E. Saez, G. Zucman, *Il trionfo dell'ingiustizia*, cit., p. 45 e ss.

2.1.1 Vantaggi e svantaggi di un'imposta basata su un'aliquota unica.

L'introduzione o meno di un'aliquota unica è una questione di politica economica e sociale piuttosto rilevante e le opinioni al riguardo sono molteplici e molto divise e divisive. I sostenitori e i detrattori della *flat tax* si pongono alle estremità di un dibattito politicamente molto ideologizzato, che però preclude la possibilità di analisi imparziale dello strumento.

La *flat tax* ha avuto, nell'ultimo ventennio, un grande successo nei paesi dell'Est Europa²⁹⁴, che ha, difatti, condotto a nuovi spunti chi ne sostiene la validità quale rimedio ai difetti dei sistemi di tassazione progressiva sul reddito diffusi nei paesi occidentali²⁹⁵.

I fautori della *flat tax* sostengono che questa favorisce la crescita economica, eliminando un disincentivo fiscale al lavoro e all'assunzione del rischio di impresa, scoraggiando elusione ed evasione. Una riforma in tal senso, con la realizzazione dei suddetti vantaggi, renderebbe la tassazione più equa, trattando in maniera uniforme i contribuenti (fermo l'esonero del minimo vitale).

A favore dell'introduzione della *flat tax* si aggiunge anche l'argomento della concorrenza fiscale, data l'esigenza, per gli Stati più vicini a quelli che scelgono la *flat tax*, di adeguarsi ad essi per non perdere l'opportunità di crescita economica²⁹⁶.

Inoltre, come già ripetutamente osservato, poiché tra le principali cause della crisi si sono da subito indicate le scelte legislative in materia di aliquote, è parso ovvio porvi rimedio con l'attenuazione della progressività e l'introduzione di un'aliquota unica. Difatti uno dei principali benefici che comporta l'imposta piatta è sicuramente la semplificazione del sistema²⁹⁷.

²⁹⁴ Difatti, per fare qualche esempio, la *flat tax* è stata introdotta in Estonia e Lituania nel 1994 al 26%, in Lettonia dal 1995, del 25%, in Slovacchia dal 2004, al 19% e ancora Romania nel 2005, al 16%. Anche nei Paesi dell'Est extra Ue è stata introdotta la *flat tax*, come la Russia nel 2001 al 13%, in Ucraina nel 2004 al 15% e più recentemente nel 2008 la Repubblica ceca e la Bulgaria al 15% e al 10%. Alcuni di questi Paesi però hanno poi abbandonato tale modello, ritornando a modelli più "classici" di imposta progressiva; l'Ucraina nel 2011 ha abbandonato la *flat tax*, attuando un'aliquota al 13% e una seconda al 17%, ed anche la Repubblica ceca e la Slovacchia nel 2013 e la Lettonia nel 2017, hanno seguito tale esempio.

²⁹⁵ Cfr. R. Schiavolin, *Flat tax, equa redistribuzione del reddito e principio di progressività*, in Rivista Diritto Tributario, fasc. n. 1, 2006, p. 291 e ss.

²⁹⁶ Cfr. G. Gentili, *Il rilancio del sud chiede detassazioni*, in Il Sole-24 Ore, 11 ottobre 2005.

²⁹⁷ Anche chi è contrario alla *flat tax* riconosce alla stessa il pregio di semplificare considerevolmente il sistema. Sul punto F. Osculati, *Aliquota unica, aliquota possibile?* in Rassegna Tributaria, 1996, p. 930.

Ulteriore vantaggio dello schema teorico della *flat tax* si riscontra nella previsione di una tassazione del reddito globale del soggetto, senza escludere alcuna categoria, a differenza di quello che accade con le aliquote progressive, specialmente in Italia, dove spesso molte categorie di reddito sfuggono alla progressività, essendo assoggettate a ritenute alla fonte o a imposte di tipo proporzionale²⁹⁸. La discriminazione a cui porta la progressività, essendo applicata in modo selettivo solo ad alcune categorie reddituali, è socialmente poco tollerabile, e per di più incrementa all'aumentare della distanza delle aliquote progressive.

Si osservi come l'entusiasmo di alcuni dei sostenitori del modello di *flat tax* si nutre anche di una certa enfasi ideologica, poiché questa rappresenta anche il simbolo di una riforma dei rapporti Stato-cittadino, di ispirazione individualistica, conforme al dilagante pensiero neoliberista.

Difatti, da molti la *flat tax* è stata vista come uno strumento anti statale e quindi anti burocratico per ottenere una diminuzione della spesa pubblica.

Di contro, si osserva come siano numerosi gli svantaggi che l'introduzione della *flat tax* può arrecare. Da decenni in Italia, infatti, si riflette sui vantaggi e gli svantaggi della possibile introduzione di un'aliquota unica. Come già osservato, l'entusiasmo di molti fautori della *flat tax* non è generalmente condiviso, sia sul piano della politica economica e fiscale, sia sul piano giuridico.

Inoltre, è difficile affermare se le esperienze di *flat tax* nell'Est europeo si siano risolte in modo positivo o negativo, anche se certamente si pone quel dato sul quale è possibile effettuare una riflessione il fatto tangibile che molti dei Paesi che hanno applicato una *flat tax* abbiano, di seguito, introdotto un'imposta progressiva, seppur con poche aliquote, smussando, quindi, l'imposta piatta, ed osservare come tale operazione sia stata svolta.

Inoltre, risulta doveroso chiedersi quanti benefici potrebbe portare l'aliquota unica sul piano della semplificazione e del recupero dell'evasione.

In maniera decisamente antitetica, nei confronti della *flat tax*, si è posto Enrico de Mita²⁹⁹, il quale afferma come la proposta di tale imposta persegua un

²⁹⁸ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 554 e ss.

²⁹⁹ Cfr. E. De Mita, *Il primo no alla flat tax è nella Costituzione*, in *Il Sole 24 ore*, 16 luglio 2017.

obiettivo politico molto discutibile, che non è quello della giustizia fiscale, anzi, all'opposto rileva come una tale introduzione sancirebbe l'eliminazione dello Stato Sociale voluto dall'art. 2 della Costituzione. Difatti, l'unica giustificazione che sostiene essere alla base della proposta di applicazione di tale imposta, è la critica del sistema fiscale. Tuttavia l'autore, pur trovandosi d'accordo su tale critica, non ritiene che l'unica aliquota sia lo strumento efficiente a dirimere tale crisi.

De Mita, insiste, quasi ingenuamente, come se non calcolasse la nuova preponderanza del neoliberalismo, sulla solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione, ribadendo che è quella l'unità morale e politica del Paese senza la quale è difficile ipotizzare la sopravvivenza di una democrazia. Conclude, dunque, l'autore che intaccare tali principi con queste proposte fiscali significherebbe mettere in discussione lo stesso Stato democratico. La posizione di De Mita, certamente, può risultare piuttosto severa, ma non si può non convenire sul fatto che le basi sulle quali si pone non siano del tutto errate.

Ulteriore obiezione, posta alla *flat tax*, consiste nel fatto che i suoi sostenitori mirano ad una riduzione del carico fiscale nell'ambito di una concezione del tributo che ha una connotazione redistributiva molto limitata rispetto al mito egualitario della progressività dell'imposta. Da qui prende il passo la critica di chi pone l'accento sulle connotazioni sociali di tipo redistributivo necessarie del sistema fiscale³⁰⁰.

L'obiezione maggiore che può essere mossa contro la *flat tax*, condivisibile da tutti, è la ricaduta negativa che questa ha nei confronti delle classi medie.

³⁰⁰ Cfr. S. Marchese, *La Flat tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2019, p.1521.

2.1.2 La flat tax in Italia.

Il dibattito sull'introduzione della *flat tax* si deve porre, soprattutto per quel che interessa il presente elaborato, su un piano giuridico. Si rammenta, difatti, l'ostacolo posto dalla Costituzione stessa all'art. 53, secondo cui «il sistema è improntato a principi di progressività». Tuttavia, il principio di progressività dell'imposizione, posto come vincolo dalla Costituzione è, come già accennato, perfettamente rispettato anche con l'adozione di un'imposta personale sul reddito ad aliquota proporzionale, a condizione che questa venga accompagnata, come nel modello di *flat tax* di Friedman, da un'esenzione alla base e da un sistema di deduzione e detrazioni decrescenti al crescere del reddito, essendo l'esenzione del minimo d'esistenza corollario della capacità contributiva e non della progressività.

Il secondo comma dell'art. 53 Cost. impiega, difatti, una formula generica, riferendosi a "criteri" e non ad aliquote progressive. Per tali motivi sono sempre state rigettate le censure di illegittimità costituzionale indirizzate contro determinati prelievi perché non progressivi.

Inoltre, la previsione dell'imposta sul reddito ad aliquota unica, desumibile dal principio di capacità contributiva, non renderebbe vana la previsione della progressività³⁰¹. Questa, difatti, si deve riferire all'intero "sistema tributario", e, con la previsione dell'esenzione di un minimo vitale, si rispetterebbe la progressività, seppur in maniera debole³⁰².

Appurata la legittimità costituzionale della *flat tax* in Italia, si deve osservare come questa sia stata negli anni al centro di grandi dibattiti di riforma fiscale.

L'imposta ad aliquota unica, accompagnata da una fascia esente, venne ritenuta in Italia una possibile risposta alla crisi dell'imposta personale e progressiva fin dalle prime discussioni al riguardo risalenti agli anni '80.

La prima volta che la *flat tax* approdò in Italia fu nel 1994 con il partito di Forza Italia guidato da Silvio Berlusconi, la cui proposta fiscale era «meno tasse

³⁰¹ Per approfondire cfr. Cfr.R. Schiavolin, *Flat tax, equa redistribuzione del reddito e principio di progressività*, cit., p. 301 e ss.

³⁰² Risultano, difatti, essere poco condivisibili tutte le critiche avanzate contro il modello teorico di *flat tax*, basate su un presunto deficit di progressività e, conseguentemente, di equità verticale.

per tutti»³⁰³. Un'altra volta, come accade ormai ciclicamente nei sistemi politici, la miglior propaganda di riduzione delle tasse viene fatta da un miliardario. Il programma fiscale di quell'anno di Forza Italia riproponeva, nella sostanza, la *flat tax* di Hall e Rabushka, attraverso l'applicazione di un'aliquota unica Irpef al 33% e la conseguente eliminazione delle numerose aliquote Irpef. Successivamente, però, il programma venne parzialmente modificato a favore di una proposta imperniata su due aliquote del 22% e del 33%.

Nell'ordinamento tributario italiano, difatti, il massimo avvicinamento alla logica della *flat tax* è rappresentato dal criterio di cui all'art. 3 della legge delega n. 80/2003, il quale poneva l'obiettivo "di ridurre a due aliquote dell'imposta sul reddito, pari al 23% fino a 100.000 euro e al 33% oltre tale importo". È evidente, dunque, l'intenzione del legislatore di assoggettare ad una sola aliquota la massima parte dei contribuenti, utilizzando le deduzioni come strumento di blanda progressività.

Tale riforma voleva, quindi, attenuare drasticamente la progressività. Nonostante ciò, neanche questa nuova disciplina è stata esente da critiche, difatti l'estensione delle aliquote marginali avrebbe privilegiato le fasce di contribuenti a reddito più alto e svantaggiato le classi medie, ottenendo risultati distributivi mediocri.

Si pose nettamente in contrasto a tale riforma Gallo³⁰⁴, per il quale la stessa sarebbe andata a ledere notevolmente il principio di equità, ed avrebbe portato all'aumento del divario sociale tra individui, anziché invece che diminuirlo. Tale previsione della legge delega, riferita all'imposta personale sul reddito, infine, venne lasciata scadere senza attuazione, senza, dunque, l'elaborazione di alcun decreto legislativo.

Successivamente nel 2004 il ministro delle Finanze del governo Berlusconi II, ridusse a quattro le aliquote Irpef, e la controriforma del 2007 si limitò a rimodulare gli scaglioni intermedi, ripristinando lo schema a cinque aliquote. Da allora non si è più osato parlare di riforma fiscale dell'imposta sui

³⁰³ Cfr. G. Civati, D. Serafini, *Tax the rich*, People, Gallarate, 2021, p. 61 e ss.

³⁰⁴ Per un'analisi critica esaustiva della nuova riforma fiscale cfr. F. Gallo, *Etica e giustizia nella «nuova» riforma tributaria*, in *Politica del diritto*, a. XXXIV, n. 4, dicembre 2003.

redditi, nonostante nessuno neghi la sua perdurante crisi, fino alla Legge di Bilancio del 2022³⁰⁵.

Si noti, però, che in più occasioni di campagna elettorale, siano state diverse le proposte di *flat tax*³⁰⁶, senza che mai nessuna di queste vedesse la luce.

Nel sistema tributario italiano, si trovano comunque alcuni esempi di *flat tax*, essendo questa applicata su diverse categorie reddituali. Si noti, infatti, come l'aliquota unica si applichi già da anni per i redditi finanziari, per alcuni redditi fondiari, per i premi e le vincite al giuoco e per le plusvalenze immobiliari.

Il risultato, come è chiaro, è che nel nostro sistema fiscale, si realizza una discriminazione qualitativa dei redditi “al contrario”³⁰⁷, risultando tassati più pesantemente i redditi da lavoro, dipendente, autonomo o della piccola impresa. Difatti, considerando la realtà dei fatti, che vede i contribuenti più facoltosi utilizzare ampiamente lo strumento societario, per usufruire delle *participation exemption* su dividendi e plusvalenze azionarie, è facile comprendere che i criteri di progressività sono totalmente mesi da parte, diventando a tutti gli effetti illusori mezzi con i quali attuare criteri di regressività, cui inevitabilmente sembra tendere, purtroppo, il nostro sistema tributario³⁰⁸.

³⁰⁵ Si deve fare un'importante annotazione. La Legge di Bilancio, approvata nel Dicembre 2021, ha modificato, per il 2022 le aliquote Irpef (articolo 1, commi 2 e 3, della legge 30 dicembre 2021 n. 234) riducendole, nuovamente a quattro. L'intento è quello di recuperare la progressività dell'imposta e favorire un'opera di razionalizzazione del tributo.

³⁰⁶ Se ne ricordano brevemente alcune, anche se, si badi, non sono mai state attuate. Nel 2015 il partito Lega Nord aveva presentato una riforma che contemplava l'introduzione di un'aliquota unica Irpef al 25% e un nuovo metodo per il calcolo della base imponibile. Nel 2018 la coalizione del centrodestra aveva lanciato una nuova proposta di *flat tax*, anzi due, difatti Forza Italia prevedeva un'aliquota unica al 23% e Lega Nord proponeva invece un'aliquota unica al 15% indipendentemente dall'ammontare del reddito e l'eliminazione del sostituto d'imposta e della ritenuta d'acconto. Da ultimo, sempre Lega Nord con il partito M5S, durante il loro governo coalizzato, proposero una *dual tax*, ossia un sistema che si sarebbe basato su due sole aliquote, per meglio garantire il carattere progressivo dell'imposta personale sul reddito. Molte di queste proposte sono palesemente inattuabili e sono servite a fini di propaganda politica.

³⁰⁷ Per tale definizione cfr. D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell'imposta sul reddito*, cit., p. 8.

³⁰⁸ Cfr. S. Marchese, *La Flat tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2019.

2.2 La tassazione sulle successioni.

La ricchezza ereditata rappresenta una quota importante del patrimonio totale di un soggetto. Tuttavia, la sua distribuzione è effettuata in modo estremamente diseguale, e per tal motivo, è necessaria l'introduzione di imposte di successione elevate e progressive. La realtà, di contro, è volta alla riduzione o all'eliminazione delle imposte di successione, ragion per cui sarebbe necessario introdurre un nuovo sistema di tassazione che preveda, in aggiunta, l'esenzione per patrimoni di valore inferiore ad una determinata soglia.

L'imposta sulle successioni è argomento di grande attualità, che si accompagna al dibattito sulla necessità di una migliore regolamentazione delle imposte patrimoniali oggi esistenti e di un loro coordinamento con le imposte sui trasferimenti sia tra vivi che *mortis causa*.

All'imposizione patrimoniale sulle successioni è riconosciuta, con molta più sicurezza rispetto alle altre imposte patrimoniali, una efficacia redistributiva³⁰⁹. È indubbio, difatti, che l'imposta sull'eredità, comportando un prelievo sulla ricchezza trasmessa in via ereditaria, può operare quale elemento riequilibratore nella distribuzione delle ricchezze³¹⁰.

Invero, il tributo successorio risulta essere lo strumento più idoneo al perseguimento dell'ideale di equa redistribuzione delle risorse iniziali e, ad evitare, il disdicevole accumulo eccessivo di capitale nelle mani di pochi soggetti, specialmente se prelevato con aliquote progressive. Ciò favorirebbe le politiche di perequazione delle ricchezze, ragione per la quale l'argomento si rende molto attuale dato l'odierno e preoccupante eccessivo accumulo di ingenti ricchezze in mano di pochi; non a caso l'imposta sulle successioni con aliquote progressive viene promossa da chi sostiene con fervore l'intervento pubblico a fini di giustizia redistributiva³¹¹. Vieppiù, è proprio grazie a tali teorie della giustizia di ispirazione egualitaria che la proposta di tassare le successioni è tornata in discussione.

³⁰⁹ Cfr. D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 398 e ss.

³¹⁰ Cfr. C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, Utet, Torino, 1991, per il quale l'imposta patrimoniale deve essere usata come strumento di redistribuzione.

³¹¹ Cfr. J. Rawls, *Una teoria della giustizia*, cit., p. 255 e ss.

La ricchezza ereditata è generalmente considerata idonea a sopportare una tassazione più elevata, sulla base sia di principi di equità e di giustizia fiscale³¹² sia di incentivi economici.

Molti sono gli autori ed i politici che sostengono un tale tipo di imposizione, la principale argomentazione a confutazione dell'opportunità della stessa si sostanzia nel fatto che i trasferimenti a titolo gratuito devono entrare a far parte del reddito tassabile degli eredi poiché determinano per questi ultimi un incremento della ricchezza, nuove possibilità di consumo ed un aumento del benessere del tutto analogo a quello assicurato dai redditi guadagnati³¹³.

Solitamente, negli ordinamenti giuridici positivi, si tende ad escludere la tassazione sugli arricchimenti patrimoniali ricevuti a titolo gratuito, sulla scorta di un duplice ordine di ragioni: sia sono lontani dal concetto di reddito tassabile sia, da tali arricchimenti, esula qualsivoglia attività del soggetto passivo.

Difatti, per tale tipo di trasferimenti di ricchezze *mortis causa* viene applicato un tributo *ad hoc* di carattere patrimoniale, ossia l'imposta sulla successione, poiché tali arricchimenti non possono essere trattati con gli stessi schemi di ragionamento utilizzati per la tassazione dei redditi.

La formula di tassazione dei trasferimenti è ben distinta dalla tassazione del reddito per diverse ragioni. Innanzitutto si pone una motivazione di carattere equitativo, invero, per le entrate da successioni, non guadagnate, devono valere principi distributivi diversi da quelli rilevanti per le altre entrate, invece guadagnate, ponendosi quale elemento discrezionale, dunque, l'attività posta in essere o meno dal soggetto che percepisce l'incremento patrimoniale.

³¹² La tassazione sull'eredità è baluardo di giustizia fiscale perché non si spiegherebbe la tassazione di una ricchezza, proveniente dal reddito, e la non tassazione, derivante da un trasferimento a titolo gratuito. Sul punto L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership*, cit., p. 147 che affermano chiaramente «*Looked at in this light, the idea that a large gratuitous receipt should not be taxed seems absurd: It would mean that the person who works, gives up leisure, and contributes to economic life must share in society's collective burdens, while the person who gains a windfall without doing anything need not*».

³¹³ Si veda, *ex multis*, L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership*, cit., p. 145, i quali in tal senso si chiedono se «*Is there any reason of justice to exclude gifts and bequests from the income (or consumption-plus-wealth) tax base of the donee? With the exception of transfers that fall into the category of support for children, the answer seems to be obviously no. Consumption and wealth figure in the tax base because of their relation to welfare, and it is clear that consumption and wealth from gratuitous receipts contribute at least as much to a person's welfare as do consumption and wealth made possible by earnings*».

In secondo luogo, si osserva come vi sia alla base di tale diversità di approccio impositivo una ragione di carattere tecnico, difatti, la separazione permette libertà d'azione politica e finanziaria, e quindi la giusta possibilità di operare un trattamento differenziale.

Per di più, se si applicasse lo stesso tributo, si creerebbe l'*impasse* della doppia imposizione giuridica³¹⁴, essendo stato il patrimonio del *de cuius* già tassato come reddito al momento della sua produzione, finendo, dunque, per tassare la stessa ricchezza da parte della medesima imposta una seconda volta, laddove venisse colpita anche dopo il suo trasferimento.

Le ragioni sottostanti alla tassazione del trasferimento di ricchezza a titolo gratuito risiedono nel carattere «immeritato» di un tale incremento, che perviene al soggetto senza sforzo alcuno, ossia che lo stesso debba sopportare quei sacrifici ovviamente implicati in un'attività lavorativa. Per tale ragione, dunque, si tratta di una ricchezza considerata particolarmente adatta al prelievo fiscale³¹⁵ ed è convinzione diffusa che l'imposta sull'eredità dovrebbe costituire il principale strumento fiscale di redistribuzione della ricchezza.

Tuttavia, la tassazione sulle successioni, nonostante i vantaggi che potrebbe comportare, ad oggi rimane un'imposta di scarsa applicazione poiché pone una serie di problemi tecnico-giuridici che contribuiscono a spiegare le numerose eccezioni alla sua applicazione e la relativa scarsità del gettito.

Per ciò che concerne gli svantaggi di una tale imposizione è utile richiamare nuovamente il pensiero di Milton Friedman, il quale si pone in maniera forte e chiara, come si può facilmente immaginare, in contrapposizione all'imposta di successione. Le obiezioni di Friedman sono le medesime che ancora oggi si muovono contro tale imposta.

L'imposta sulle successioni, secondo l'autore, incoraggia il dante causa a sperperare il proprio patrimonio per evitare che lo stesso ne venga colpito,

³¹⁴ Si ricorda che la doppia tassazione giuridica è vietata nell'ordinamento italiano così come sancito dall'art 163 del TUIR.

³¹⁵ Sul punto, in tal senso si veda L. Einaudi, *L'imposta patrimoniale*, Chiarelettere, Milano, 2011, p. 57, che afferma che «il pregio dell'imposta di successione è di essere pagata da non da chi ha costituito, ha creato il patrimonio, ma da chi lo riceve [...] da un lato esiste la necessità collettiva di incoraggiare la formazione del risparmio e quindi delle fortune e dall'altro esiste l'esigenza altrettanto imperiosa di non creare un privilegio a favore di chi non ha fatto nulla, di chi si contenta di godere nell'ozio la fortuna ereditata».

reputando l'imposta una limitazione della propria libertà di trasferire ricchezza agli eredi. Inoltre, la percezione che ne risulta è che chi veramente si avvantaggi, attraverso tale imposizione, sia l'esattore e da questa situazione ne derivi solo il dilapidamento dell'eredità del singolo. La tassa sulle successioni scoraggia, dunque, il risparmio e l'accumulazione di ricchezza, tassando la virtù del vivere frugalmente al fine di accantonare per il futuro.

In secondo luogo, Friedman afferma che la tassa sull'eredità rappresenta una seconda tassazione sulla stessa ricchezza, infatti, l'accumulazione del patrimonio è stata originata dal reddito che è già stato tassato al momento della sua realizzazione, e in tal senso diventerebbe addirittura un'imposta illegittima.

Per di più l'autore considera la circostanza che tale imposta genererebbe esigue entrate dirette, senza contare che i detentori dei patrimoni elaborerebbero un metodo per sfuggire all'imposta e che la giustificazione dell'imposta di successione come mezzo per ridurre la concentrazione delle ricchezze non avrebbe successo, in quanto i veri ricchi riuscirebbero a evitare il gravame³¹⁶.

L'argomento fondamentale che pone, comunque, si sostanzia nell'"immoralità" dell'imposta di successione, cui si contrappone un'immoralità opposta, ossia quella di mandare esenti da imposta ricchezze ottenute senza sforzo alcuno.

Le suddette obiezioni di Friedman non sono accurate e si prestano a facili smentite. Innanzitutto, nonostante l'imposta di successione limiti la libertà di trasferire ricchezza ai propri eredi, sicuramente non la elimina. Inoltre, l'autore critica l'imposta perché ottiene l'effetto di disincentivare l'accumulo del risparmio, attribuendo a questo la funzione di motore di crescita dell'economia, quando in realtà ciò che muove l'economia ed il suo sviluppo è il consumo, che oggi soffre di una mancanza di domanda.

Oltretutto Friedman pensava all'imposta di successione come ad un'imposta sulla morte, mentre Atkinson³¹⁷ ne offre una visione opposta, contemplandola come un'imposta sui vantaggi ricevuti.

³¹⁶ Nel 2001, la National Taxpayers Union Foundation chiese al premio Nobel Milton Friedman di redigere una dichiarazione a sostegno dell'abrogazione dell'imposta di successione e l'autore si schierò contro la stessa con molte argomentazioni, concludendo drasticamente che «la morte non dovrebbe essere un evento tassabile e l'imposta di successione dovrebbe essere abrogata».

³¹⁷ Cfr. A. Atkinson, *Disuguaglianze, che cosa si può fare?*, Cortina Editore, Milano, 2015.

Per ciò che concerne il rischio, evidenziato da Friedman, di imposizioni plurime sulla stessa ricchezza, bisogna prendere in considerazione che il patrimonio accumulato attraverso i redditi e quello ereditato con un trasferimento si poggiano su due basi giuridiche ben differenziate. Difatti, l'erede attraverso il reperimento del patrimonio vedrà aumentata la propria capacità contributiva e disporrà di vantaggi aggiuntivi e diversi rispetto a quelli connessi al reddito.

A tale obiezione risponde anche Stuart White³¹⁸, il quale non vede come possa sussistere una doppia tassazione nel momento in cui i soggetti tassati sono diversi: una volta il *de cuius* e poi gli eredi.

Sul punto intervengono anche Murphy e Nagel i quali adottano un nuovo e originale punto di vista. Gli autori supportano l'imposta sulle successioni e non condividono l'obiezione che si tratti di un'imposta illegittima poiché sfocia in una doppia imposizione sulla stessa ricchezza, anzi, la accolgono e la giustificano affermando che le tasse non sono delle pene, per le quali vige l'ormai consolidato principio di diritto per cui nessuno può essere punito più volte per un medesimo fatto di reato, e concludono che accade sovente che alcune ricchezze degli individui siano tassate due volte³¹⁹.

Tornando agli sviluppi effettivi della tassa di successione, questa è stata applicata in molti ordinamenti da molto tempo ma, in tutti i paesi che la hanno adottata, ha sempre originato gettiti relativamente contenuti. Inoltre, nell'ultimo ventennio è stata spesso oggetto di manovre di ridimensionamento, se non in qualche caso di abolizione. A contribuire al suo declino è stata l'opinione pubblica, che nei confronti di tale imposta si è mostrata fortemente ostile, e le critiche mosse sembrano sempre essere articolate in termini di tipo morale³²⁰.

³¹⁸ Cfr. S. White, *Moral Objection to Inheritance Tax*, in *Taxation: Philosophical Prospectives*, Martin O'Neill and Shepley Orr (eds), Oxford University Press, 2018, p. 172.

³¹⁹ Cfr. L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership*, cit., p. 143.

³²⁰ Cfr. S. White, *Moral Objection to Inheritance Tax*, in *Taxation: Philosophical Prospectives*, Martin O'Neill and Shepley Orr (eds), Oxford University Press, 2018, p. 167 e ss.

2.2.1 Misura di stampo socialista o liberale?

La tassazione delle successioni in Italia è una realtà consolidata, è un'imposta che grava sull'asse ereditario e va a colpire i beni del defunto al momento della successione degli eredi. Tale tassa riguarda, però, una parte risibile del gettito di imposte, attestandosi su una percentuale pari allo 0,1% del gettito tributario del Paese³²¹. Da qui le recenti proposte di inasprire tale imposta.

Difatti da un punto di vista meramente teorico, da tempo, ci si interroga su quale sia il livello di tassazione ottimale, senza che si sia raggiunto un consenso univoco. Ci si chiede, inoltre, se la tassazione sulle successioni sia una misura di stampo liberale o socialista o se prescinda da qualsiasi filosofia politica.

Nello specifico, quest'ultimo quesito nasce da una dichiarazione dell'ex Ministro Provenzano, del Partito Democratico, il quale afferma, con decisione, che la forma di tassazione sulle successioni non è una riforma socialista, come risulterebbe *prima facie*³²², ma piuttosto liberale.

Sul punto si è espresso Fiorini³²³, il quale si pone in maniera molto critica rispetto a tale dichiarazione ed, essendo lo stesso un liberale convinto, reputa la tassazione sull'eredità come strumento "ripugnante"³²⁴. Egli si trova, quindi, in difficoltà e non si spiega come un socialista, come si autodefinisce Provenzano, ed un liberista come lui, si possano trovare sulla stessa sponda su una questione così emblematica, che ha a che vedere il rapporto Stato-cittadino.

L'autore nel suo articolo attribuisce la responsabilità di tale discrasia a Luigi Einaudi, verso il quale si pone in maniera molto critica. Invero Einaudi, come sopra ricordato, pur essendo l'esponente per eccellenza del liberismo italiano, sostiene l'imposta di successione³²⁵, da qui l'assunto dei socialisti che lo hanno definito uno strumento di stampo anche liberale.

³²¹ Di tale scarsità del gettito lamenta, da ultimo, F. Gallo, *Diseguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in «Rassegna Tributaria», 2012, p. 297.

³²² Si ricordi, difatti, che una delle misure fondamentali per procedere al superamento del capitalismo, scritta nel Manifesto del Partito Comunista del 1848, è l'abolizione del diritto a disporre dei propri beni per via ereditaria.

³²³ Cfr. N. Fiorini, *L'imposta di successione tra socialismo e liberismo*, Ibl, Torino, 24 febbraio 2021.

³²⁴ Si veda, infatti, che Locke, considerato il padre del liberalismo classico, riteneva che il diritto a lasciare e il diritto a ricevere in eredità fossero conseguenti al diritto naturale di proprietà e quindi, come questo, assoluti e intangibili, anche per lo Stato.

³²⁵ Cfr. L. Einaudi, *L'imposta patrimoniale*, Chiarelettere, Milano, 2011, p. 50 e ss.

Einaudi, difatti, considera l'imposta sull'eredità come uno strumento di ricostruzione del Paese in un momento delicato e di crisi come era quello del secondo dopo guerra. Inoltre, l'imposta sulla successione è ben accettata dallo stesso sulla premessa che il fondamento della stessa sia ben diverso da quello delle altre tipologie di imposte sul patrimonio, che si ricorda essere forme di tassazione mal viste dai liberali poiché tangono il diritto naturale di proprietà, soprattutto quando assumono forme espropriative.

La tassazione dell'eredità, di contro, nella visione einaudiana, ha un pregio, ossia quello di essere pagata da chi non ha creato il patrimonio, ma da chi lo riceve, difatti l'erede non ha fatto nulla per meritarsi l'arricchimento di cui beneficia.

Inoltre, tra gli argomenti a favore della tassazione dell'eredità si pone il suo effetto stimolatore dell'iniziativa degli eredi e della crescita economica, della percezione di equità nel tassare una ricchezza non prodotta piuttosto che una ricchezza frutto di sforzo lavorativo, e dell'opportunità di ridurre le diseguaglianze nelle opportunità di partenza.

Questi sono principi ed idee che si ritrovano già negli scritti di Stuart Mill³²⁶, dunque radicati nella tradizione del pensiero liberale tra la fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento. Difatti, anche Mill, come Einaudi, è un liberale favorevole all'imposta di successione, per la circostanza che questa promuove l'eguaglianza delle condizioni di partenza degli individui per la competizione economica, elemento indispensabile nel pensiero liberale a sostegno del libero mercato. Il principio di "eguaglianza nei punti di partenza" è promosso anche da Einaudi, e dallo stesso consolidato attraverso l'ipotesi di un sistema di tassazione ereditaria concepito in modo da premiare «quelle sole famiglie che

³²⁶ Cfr. J. Stuart Mill, *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 2006, il quale sviluppa una riflessione specifica sul ruolo dell'eredità, fino a proporre soluzioni radicali come quella di introdurre un limite legale alla ricchezza trasmissibile in via ereditaria. Mill, infatti, muove dalla distinzione tra il diritto a ricevere in eredità e quello a lasciare in eredità e suggerisce che le fortune non guadagnate, per il bene pubblico, siano sottoposte a limiti in ragione del loro ottenimento senza sforzo alcuno, ossia in virtù di «un privilegio dovuto all'esistenza della legge e della società, al quale lo Stato aveva il diritto di apporre condizioni». Pertanto formula la sua proposta di sottoporre a tassazione progressiva le eredità che superassero un certo ammontare. Inoltre, lo stesso suggeriva che per evitare l'evasione, le imposte di successione dovessero contemplare aliquote contenute.

serbassero virtù di lavoro e ricostruzione, non di mera conservazione»³²⁷ del patrimonio trasmesso.

Invero, se i liberali si fanno portatori della difesa dalla libertà individuale e dell'autonoma scelta del tipo di vita da condurre, e data l'inevitabile creazione di diseguaglianze che la trasmissione di una ricchezza porta, soprattutto in relazione alla posizione di partenza economica e sociale di ogni individuo, tassare l'eredità risulta totalmente in sintonia con l'approccio liberale, ed anzi, ne è una conseguenza logica e diretta, dato il presupposto di eguaglianza delle opportunità cui si ispira il liberalismo³²⁸.

L'intenzione di Einaudi è la stessa condivisa da ogni programma socialista, ossia quella di attribuire a tale imposta una funzione extrafiscale di tipo redistributivo, con l'effetto di depauperare il patrimonio dei privati a beneficio di quello pubblico. Differiscono, tuttavia, i presupposti: mentre i socialisti sostengono e propugnano la redistribuzione perché ritengono ingiusto l'assetto prodotto dal mercato e dal libero dispiegarsi della volontà individuale, Einaudi sembra essere mosso quasi da una «volontà punitiva nei confronti degli ereditieri»³²⁹ per esaltare la figura del lavoratore che risparmia e accumula un patrimonio.

Fiorini trova, tuttavia, una falla in tale ragionamento, infatti se si vuole punire l'erede, non è necessario che a beneficiare di tale punizione sia lo Stato. Bisognerebbe trovare misure alternative. Pertanto, pone questo come svantaggio dell'imposta sulle successioni, ossia la circostanza che lo Stato incameri tutto il patrimonio del defunto, facendo sì che quest'ultimo perda ogni stimolo a risparmiare.

Non c'è, dunque, un perimetro ben delineato nel quale racchiudere la tassazione dell'eredità, essendo la stessa sulla linea di confine tra socialismo e liberismo, alle volte per di più, tratteggiata.

Sicuramente un suo schieramento dipenderà da che tipo di liberismo si prende in considerazione: Einaudi non si pone come Nozick, che auspicava uno

³²⁷ Citazione tratta da S. Carrubba, *Così Einaudi oggi detta l'agenda*, Domenica del Sole 24 Ore, 30 ottobre 2011, p.24.

³²⁸ Cfr. N. Stojanovic, *Perché tassare le eredità. La libertà di Bernasconi e quella di Bussenghi*, Corriere del Ticino, 27 maggio 2015, p.36.

³²⁹ Cfr. N. Fiorini, *L'imposta di successione tra socialismo e liberismo*, cit., p. 5.

Stato basato solo sul mercato, anzi, nella sua visione liberista, egli attribuisce allo Stato un ruolo molto più invasivo dei liberali classici, e lo si vede dal modo in cui sostiene l'imposta ereditaria. Perciò è stato definito anche come promulgatore di un socialismo liberale o di un liberismo democratico.

Non si può fare a meno di notare quanto tali definizioni risultino, però, fini a sé stesse, come è fine a sé stessa anche la dichiarazione di Provenzano, in quanto, si è visto, non esiste una netta divisione tra socialismo e liberismo. Lo si può giustificare solo perché adotta quel linguaggio di uso comune che accomuna erroneamente il moderno neoliberalismo al liberalismo classico.

2.2.2 Le nuove proposte del governo.

L'imposta di successione ha sempre rappresentato un terreno di scontro prettamente politico, attraverso il quale si misura il rapporto, non solo tra diverse visioni della finanza pubblica, ma anche, e soprattutto, tra diverse dottrine di economia politica.

La storia recente dell'imposta sulle successioni in Italia è stata piuttosto travagliata. Nel 2000 il governo depotenziò l'imposta riducendo le aliquote e togliendo la franchigia unica, successivamente, l'anno seguente il governo Berlusconi abolì definitivamente l'imposta sulle successioni (l. n. 383/2001). L'argomentazione impiegata dal governo di destra, per cancellare quel prelievo, era volta a mostrarne l'immoralità. Fu lo stesso Berlusconi a definirla imposta "odiosa", a ragion del fatto che nella sua visione si poneva indecoroso ed ingiusto che lo Stato deprechi i beni familiari giunti in successione agli eredi.

Ancora, nel 2006, il governo Prodi (con la legge n. 286/2006) reintrodusse tale imposta, che non fu altro che il ripristino della normativa approvata nel 2000 e voluta dal governo dell'epoca, presieduto da Giuliano Amato.

Nella struttura attuale l'imposta sulle successioni si applica a tutte le quote ereditarie. Per quanto riguarda le successioni in linea retta³³⁰, ossia quella tra

³³⁰ Per quanto riguarda le successioni tra fratelli l'aliquota si alza al 6% e la franchigia si abbassa a 100mila euro; se i soggetti sono parenti fino al quarto grado, l'aliquota rimane al 6% ma senza previsione di alcuna franchigia. Lo stesso vale per i trasferimenti per tutti gli altri soggetti ma l'aliquota di alza all' 8%.

genitori e figli, l'aliquota applicata è un modesto 4%, in riferimento alle sole eredità di valore superiore ad un milione di euro, di tale franchigia, peraltro, può beneficiare ciascun erede.

Da questi dati si può ben intuire come il gettito annuo dell'imposta di successione sia irrisorio, ammontando circa a 800 milioni (cumulato inoltre con il gettito derivante dall'imposta sulle donazioni). Di talché l'Italia si potrebbe quasi porre come un paradiso fiscale per quanto concerne la tassazione dell'eredità, non solo per i bassi livelli delle aliquote e le alte franchigie, ma anche per la lista di beni esenti da tale imposta, come ad esempio le aziende e i rami d'azienda nel caso in cui gli eredi proseguano nell'esercizio dell'attività per almeno cinque anni, esenzione questa da non sottovalutare, considerato il peso rilevante che le aziende familiari assumono dell'economia italiana quale fulcro della stessa.

Le nuove proposte sull'aumento della tassazione dell'eredità nascono, dunque, dall'idea che in Italia non si paghi l'imposta di successione. Nell'ambito delle nuove proposte di giustizia fiscale avanzate dal Forum Diseguaglianze Diversità, ce ne sono due che meritano di essere analizzate.

La prima si ispira al modello tedesco, prevede l'introduzione di una maggiore progressività, abolendo l'impostazione proporzionale, con la conseguente applicazione di aliquote crescenti in funzione del valore patrimoniale e la previsione di una soglia di esenzione pari a 500 mila euro per gli eredi in linea retta.

Inoltre, oggi l'imposta sulle successioni è tornata ad essere parte centrale del dibattito per merito del segretario del Partito Democratico, Enrico Letta, che ha rilanciato il tema. Letta, difatti, propone di inasprire l'imposta di successione limitatamente ai patrimoni che superano i 5 milioni di euro, sopra tale soglia le aliquote diventerebbero progressive, fino a raggiungere la misura del 20%. Tale inasprimento colpirebbe l'1% dei contribuenti italiani. Il gettito che entrerebbe allo Stato si attesta per circa 2,8 milioni di euro l'anno e nella visione di Letta questi soldi dovrebbero finanziare ciò che lui ha chiamato "una dote per i giovani". Ogni anno i giovani diciottenni con un ISEE familiare sotto la media riceverebbero un bonus da 10.000 per finanziare gli studi.

Si tratta di una proposta puramente redistributiva, l'imposta assumerebbe una funzione extra-fiscale, invero si tratterebbe di tassare le famiglie più ricche per trasferire direttamente i proventi alle classi sociali meno abbienti.

Suddetta proposta è stata aspramente criticata da una buona parte della classe politica e Fiorini³³¹, in un suo articolo, ne rileva alcune motivazioni.

In primo luogo critica il presupposto ideologico da cui nasce la proposta di inasprire la tassa sulle successioni, che si sostanzia nell'idea che la stessa sia una delle più basse d'Europa³³². Tuttavia nota che, nonostante in parte tale dato sia veritiero, lo stesso deve essere letto tramite una giusta contestualizzazione. È necessario, infatti, considerare che nell'ultimo ventennio in tutta Europa si è assistito ad una convergenza verso la riduzione dell'imposta di successione, ed alcuni paesi l'hanno addirittura abolita, tra cui la Svezia, evento molto significativo essendosi la Svezia sempre fondata su una politica caratterizzata da un'altissima tassazione e l'abrogazione di tale imposta avvenne quando alla guida del paese c'era un partito socialista.

La proposta di Letta, infine, ha ricevuto aspre critiche, non solo da parte del centro destra ma anche del partito democratico, all'interno del quale sono sorte numerose discussioni, fintantoché lo stesso Presidente del Consiglio ha declinato la stessa, considerato anche il momento di alta crisi economica e sanitaria che l'Italia sta vivendo.

Certo è che la questione sia solo stata rimandata, risultando evidente la necessità di una riforma dell'imposta sulle successioni, sia che tenda all'inasprimento per il trasferimento di grandi ricchezze, sia che tenda all'eliminazione della stessa seguendo le politiche degli altri paesi europei.

³³¹ Cfr. N. Fiorini, *L'imposta di successione tra mito e realtà*, Ibl, Torino, 4 giugno 2021.

³³² Per avere un'idea del peso che ha la tassa di successione negli altri paesi europei se ne riportano alcuni esempi: in Francia l'aliquota varia del 5 al 60% con una franchigia di solo 100mila euro, in Germania l'aliquota massima è del 30%, nel Regno Unito del 40%. In generale l'aliquota media dell'imposta di successione dei paesi OCSE è del 15%.

2.3 La patrimoniale.

Per tassazione patrimoniale si intende una tassa diretta che ha la sua base imponibile nella ricchezza (ossia il patrimonio) posseduta da un individuo in un determinato momento. Non grava, quindi, su un flusso in termini economici che colpisce la ricchezza prodotta in un dato periodo di tempo, come può essere un'imposta sul reddito.

La tassa patrimoniale può essere impostata sia su base reale che su base personale. Quella reale colpisce le singole ricchezze del contribuente in modo oggettivo, senza tenere conto della situazione personale dello stesso. Quella personale, di contro, colpisce il contribuente in modo soggettivo, agendo sull'interessa del patrimonio dell'individuo, tenendo conto della situazione personale e familiare. Difatti, il possesso del patrimonio è, come già chiarito, un valore aggiuntivo di capacità contributiva, perché capace di produrre reddito senza alcuno sforzo lavorativo.

Tassare la ricchezza dovrebbe, ad oggi, essere una priorità. Giacché essa si presta ad essere uno strumento idoneo non solo per la redistribuzione della ricchezza, poiché il patrimonio risente dell'accumulo sia dei redditi percepiti sia di quanto risparmiato dall'individuo in epoche passate, ma anche per la riduzione delle diseguaglianze, sia nel momento del prelievo che nel momento della spesa.

Si osservi, tuttavia, che un'imposta commisurata al patrimonio per incidere sui redditi di fonte patrimoniale, derivanti dal capitale produttivo, non ha un effetto redistributivo delle ricchezze accumulate, ma opera comunque come fattore di contrasto alla possibilità di un eccessivo risparmio e, dunque, all'insorgenza di disuguaglianze patrimoniali future³³³.

Dal punto di vista dell'efficienza, la tassazione patrimoniale può incentivare impieghi produttivi di capitale e, inoltre, consentire di correggere altri aspetti del sistema fiscale, come ad esempio, la mancata tassazione dei guadagni in conto capitale o un prelievo nullo o molto contenuto sulle successioni.

Difatti, spesso, l'imposta progressiva sul reddito non è strumento sufficiente al perseguimento di obiettivi di perequazione, data la circostanza che i soggetti più abbienti sovente possiedono una ricchezza notevole, ma un reddito

³³³ Cfr. C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, cit., p. 349.

tassabile basso. Dunque, anche se ci si limitasse ad innalzare l'aliquota marginale dell'imposta sul reddito per i più ricchi, non è certo che questi ultimi ne risentirebbero. La patrimoniale non deve sostituire l'imposta sul reddito, questa si pone un obiettivo più preciso, che è quello di fare in modo che i ricchissimi non paghino meno tasse del resto della popolazione³³⁴.

Pertanto, l'introduzione di un'imposta patrimoniale ha un valore etico, poiché la polarizzazione delle ricchezze ha come conseguenza intrinseca una centralizzazione del potere in mano di pochi, facendo sì che l'inevitabile presenza di molti più miliardari rispetto al passato non possa che considerarsi un fallimento del mercato. Un'imposta come la patrimoniale scoraggerebbe la concentrazione di ricchezze e di potere, configurandosi come una questione di democrazia e di giustizia fiscale.

Nella maggior parte dei paesi europei, compresa l'Italia, è assente un'imposta complessiva sul patrimonio. Anche negli Stati Uniti, durante le primarie del 2020, il partito democratico ha avanzato una proposta di tassazione di tipo patrimoniale. Tra le varie idee presentate rilevante si pone quella di Elizabeth Warren, che propone una tassa del 2% per le famiglie con un patrimonio superiore ai 50 milioni e del 35% per quelli superiore ad un miliardo. Nel suo programma la Warren cita l'analisi degli economisti Suez e Zucman, i quali hanno dimostrato come tra la fine del 1970 e il 2016 lo 0,1% più ricco ha visto la sua quota di ricchezza triplicare, mentre il 90% ha visto la propria quota scendere dal 35 al 25%. Tali dati, inoltre, non comprendono l'ultimo periodo pandemico, in cui vi è stata un'ulteriore decisiva crescita dei patrimoni dei più benestanti.

Nonostante le numerose proposte di introduzione di una *wealth tax* in America, questa ancora non è riuscita a vedere la luce, per quanto auspicabile.

2.3.1 Patrimoniale in Italia.

In Italia è assente un'imposta complessiva sul patrimonio. In realtà, la riforma fiscale degli anni '70 avrebbe dovuto affiancare alle imposte sui redditi, un'imposta patrimoniale ordinaria proporzionale sui valori effettivi dei cespiti

³³⁴ Cfr. E. Saez, G. Zucman, *Il trionfo dell'ingiustizia*, cit., p. 140 e ss.

mobiliari ed immobiliari. Il fine era quello di attuare la cosiddetta discriminazione qualitativa dei redditi ed attribuire a tale imposta la funzione di razionalizzazione e completamento del disegno complessivo del sistema fiscale. Tuttavia, a seguito di numerosi scontri, la sua introduzione fu accantonata.

Il dibattito sull'introduzione di un'imposta patrimoniale in Italia si è riaperto in concomitanza all'approvazione della Legge di Bilancio 2021, grazie alla proposta di un gruppo di deputati Leu e Pd. Il fine di tale emendamento era quello di intervenire in senso redistributivo attraverso l'attuazione di un'imposta che vada a colpire i patrimoni più ingenti in maniera progressiva partendo da un'aliquota dello 0,2% per una base imponibile di valore compreso tra 500 mila e 1 milione di euro, fino ad arrivare al 2% per i patrimoni oltre i 50 milioni di euro.

Tale riforma si ritiene essere necessaria anche data la minima incidenza degli esistenti prelievi patrimoniali sul gettito fiscale. Oggi, le imposte patrimoniali più rilevanti in Italia, nonostante difficilmente possano essere considerate veramente tali, sono quelle sui beni immobili (come l'Imu e la Tasi) e quelle sulle transazioni finanziarie, una categoria piuttosto generica che raccoglie contributi di vario tipo.

Tuttavia, nonostante i benefici che una riforma del genere potrebbe comportare, la discussione sull'introduzione dell'imposta patrimoniale ha sempre alimentato numerosi dibattiti politici perlopiù utilizzati ai fini propagandistici.

Difatti, molto spesso la discussione in Italia è stata portata avanti tramite argomenti di tipo ideologico finì a sé stessi, contemperati, al contempo, da vere problematiche riguardanti l'applicazione della patrimoniale. Alcune tra queste sono, come già evidenziato in precedenza, riscontrabili nella difficile valutazione della ricchezza degli individui. Tale problematica, inoltre, si acuisce quando si considera la fascia di cittadini più benestanti, perché le ricchezze di questi sono più variegata ed eterogenea, e di conseguenza più difficili da tracciare. Inoltre, le persone più agiate economicamente sono anche le più incentivate ad evitare le imposte di tipo patrimoniale.

Una seconda problematica è quella legata alla riscossione, che si sostanzia in un processo particolarmente oneroso, tale da comportare un forte rischio di evasione e di fuga di capitali. Per evitare tale ultima distorsione del sistema,

servirebbe un accordo a livello internazionale, così come propone Piketty³³⁵, che auspica l'applicazione di una imposta progressiva sul patrimonio, non a livello nazionale ma su scala mondiale, seppur consapevole dell'utopia di tale proposta.

Piketty³³⁶, inoltre, si è posto in modo molto critico rispetto alle scelte fiscali attuate dal governo Monti nel 2012, che introdusse un'imposta sul patrimonio. Quest'ultima, al fine di evitare una possibile fuga di capitali all'estero venne divisa in due componenti: un'imposta sul valore degli immobili (l'Imu) e una sugli attivi finanziari con aliquota di appena lo 0,1% e l'esenzione totale dei titoli azionari. Difatti, secondo Piketty, tale sistema ebbe come conseguenza quello di creare un'imposta regressiva sul patrimonio, essendo i patrimoni più elevati prevalentemente costituiti da attivi finanziari.

In conclusione si può osservare come la rimodulazione delle imposte patrimoniali in Italia porterebbe numerosi effetti positivi, difatti recuperare risorse dalla ricchezza degli italiani in maniera mirata ridurrebbe le diseguaglianze connesse ad una distribuzione disomogenea del patrimonio nel nostro Paese. È necessario, per fare ciò, lasciarsi alle spalle le visioni ideologizzate sulle imposte patrimoniali, che tutt'oggi caratterizzano il dibattito politico, e riformulare una proposta di attuazione dell'imposizione patrimoniale in termini più progressivi e con una base imponibile più estesa.

³³⁵ Cfr. T. Piketty, *Il Capitale nel XXI secolo*, Bompiani, Milano, 2016.

³³⁶ *Ibidem*, p. 837 e ss.

Conclusioni

Venendo alle conclusioni dell'analisi svolta nel corso del presente elaborato, si può evidenziare come la sola definizione di giustizia tributaria rimane di difficile inquadramento e, dunque, qualsiasi valutazione a questa connessa, e ai molteplici fattori da questa scaturenti, non potrà mai essere veramente definita ed esaustiva.

La narrazione che ambisce al raggiungimento di una vera e propria giustizia fiscale è di per sé illusoria ma sono molti gli ambiti nei quali è possibile un intervento proposto al raggiungimento di un sistema che tenda verso una diminuzione delle diseguaglianze tra i contribuenti, una maggiore equità distributiva e l'affermazione della solidarietà sociale.

In questa logica l'imposta deve assumere i connotati della giustizia e rassomigliare quanto più possibile all'idea della "giusta imposta", così parametrabile se attuata nel rispetto della capacità contributiva, ossia alla capacità di ogni individuo di rinunciare ad una parte delle proprie ricchezze per il finanziamento dei servizi pubblici da parte dello Stato, della progressività e dell'adattamento quantitativo dell'imposta alle situazioni personali di ogni singolo contribuente perché questo possa sostenere un'esistenza degna. Ciò considerando che l'imposta progressiva e cumulativa, così come prevista dal dettato costituzionale, sta affrontando una fase critica, poiché ha perso i connotati della progressività e di conseguenza la sua funzione redistributiva e allocativa, lasciando più terreno ad un tipo di imposta ispirata perlopiù al principio del beneficio, improntato sulla corrispettività tra l'obbligazione tributaria e la prestazione dei servizi pubblici.

Il presente elaborato auspica, di contro, un ritorno ad una concezione dell'imposta così come venne pensata dai padri costituenti, ossia improntata sui principi di solidarietà ed eguaglianza. Bisogna riflettere sulla valutazione del fenomeno impositivo come giusto, chiarendo quali siano i valori in relazione ai quali possa estrinsecarsi una giustizia fiscale, tale interrogativo nasce all'interno del dibattito instauratosi in merito alle caratteristiche del dovere tributario. Si è provato a dare una risposta affermando la sussistenza di una ragione etica, che

rende giusto e legittimo il prelievo, che è identificata soprattutto col termine solidarietà: i membri di una comunità organizzata si sottomettono al dovere tributario in quanto ammettono di doversi far carico dei bisogni di ciascun soggetto, per i quali sono necessari interventi che hanno un costo, che non può che ripartirsi fra tutti.

Inoltre, si è provato anche ad analizzare cosa ha portato il sistema fiscale ad allontanarsi da quell'efficienza e quell'equità, necessarie per lo sviluppo della giustizia tributaria, e che ha dato alla luce un sistema male organizzato e incapace di produrre meccanismi di effettiva redistribuzione.

Una delle principali cause è sicuramente la profonda trasformazione che ha coinvolto il sistema tributario riconducibile alla crisi del *Welfare State*, innescata dal vertiginoso aumento della spesa pubblica, che ha condotto ad una situazione di crisi economico politica, rendendo particolarmente pesante l'adempimento fiscale. Difatti, il sorgere di molteplici interrogativi circa la giustizia e la legittimità dell'adempimento fiscale inducono i consociati a comportamenti di tipo sottrattivo.

All'insorgere di tale crisi generalizzata hanno tentato di dar risposta orientamenti di ispirazione liberista, i cui capisaldi sono fondati sulla dominanza del mercato, sui valori individualistici della proprietà e corresponsività, nonché la forte richiesta di riduzione delle imposte.

Nell'odierno contesto storico sociale, e secondo le inclinazioni del presente elaborato, tuttavia, dovrebbero essere adottate posizioni egualitarie, che, al contrario, supportano la prospettiva di giustizia come equità. Inoltre, accogliendo tali tesi, si potrebbero attuare in modo ottimale gli strumenti di giustizia redistributiva per dare priorità ai miglioramenti delle condizioni dei più svantaggiati e si valorizzerebbe il ruolo della responsabilità collettiva fondata sulla coesione sociale e sui rapporti interpersonali.

La visione egualitaristica, dunque, ripudia l'idea dello Stato minimo e attribuisce importanza all'intervento statale per attuare il riparto dei carichi pubblici sulla base dei principi di equità, che costituiscono le fondamenta della giustizia fiscale, la quale, si ricorda essere uno dei presupposti essenziali della democrazia.

Infine l'elaborato si è proposto di cercare quale sia, e se vi sia, una strada per raggiungere la giustizia fiscale, ed essendo la stessa tortuosa, è stato utile analizzare nel concreto alcune proposte di tassazione. Difatti, a fronte dell'acuirsi delle problematiche della concentrazione del reddito e della ricchezza è stato necessario proporre dei correttivi come, ad esempio, la discussa introduzione della *flat tax*, l'aumento della tassa sulle successioni e l'istituzione di una nuova patrimoniale.

Anche in questo scenario, il presente elaborato non si propone di trovare delle soluzioni concrete. Certo è e rimane di estrema importanza continuare ad analizzare i più importanti principi di giustizia fiscale, tenendo conto della complessità delle società moderne, e, attraverso tale studio sarebbe necessario avanzare delle riforme dell'intero sistema fiscale perché questo possa tornare ad essere fondato sui principi di solidarietà ed eguaglianza.

BIBLIOGRAFIA:

AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, Utet Giuridica, Torino, 2006.

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996.

ARTONI R., *Sulla nozione di giustizia sociale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2, fasc. 1, 2012.

ATKINSON A., *Diseguaglianza. Che cosa si può fare*, Raffaello Cortina editore, Milano, 2015.

BALDINI M, TOSO S., *I fondamenti etici della redistribuzione*, in *materiali per il corso di economia pubblica*, 2009.

BASTABLE C. F., *Public Finance*, Macmillan, London, 1922.

BENTHAM J., *The Theory of Legislation*, Oxford University Press, Oxford, 1931.

BERLIRI L. V., *La giusta imposta*, Giuffrè editore, Milano, 1945.

BISES B., *Lezioni di scienza delle finanze*, Giappichelli Editore, Torino, 2013.

BLUM W. J., KALVEN H., *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, in *The University of Chicago Law Review*, n. 19, 1952.

BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006.

CAMPOLONGO A., *Distribuzione dei redditi*, in *Giornale degli economisti e Annali di Economia*, n. 7-8, 1976.

CARPENTERI L., *L'illusione della progressività*, Dike, Roma, 2013.

CERMIGNANI M., *Il dovere tributario come dovere di solidarietà sociale*, in *Rivista Innovazione e diritto*, n. 6, 2017.

CIVATI G., SERAFINI D., *Tax the rich*, People, Gallarate, 2021.

COLM G., *The Ideal Tax System*, in *Social Research*, n. 1, 1934.

COSCIANI C., *I principi informatori della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale*, in AA. VV., *La crisi dell'imposta progressiva sul reddito*, Angeli, Milano, 1984.

COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Utet, Torino, 1991.

COVINO S., LUPI R., *Determinazione della capacità economica e polemiche sulle tasse: Gallo vs Giannino*, in *Rivista Dialoghi Tributarî*, n. 5, 2009.

DE JASAY A., *A ognuno il suo, a tutti lo stesso*, IBL Occasional paper, Torino, 2007.

DE MIRABEAU D., *Theorie de l'impôt*, Nabu Press, Charleston, 2013.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè editore, Milano, 2011.

DE MITA E., *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2006.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè editore, Milano, 2000.

DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Einaudi, Torino, 1953.

DWORKIN R., *Giustizia per i ricchi*, Feltrinelli, Milano, 2013.

DWORKIN R., *La democrazia possibile. Principi per un nuovo dibattito politico*, Feltrinelli, Milano, 2007.

EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1967.

EINAUDI L., *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Einaudi, Torino, 1965.

EINAUDI L., *L'imposta patrimoniale*, Chiarelettere, Milano, 2011.

EPSTEIN R. A., *Takings*, Harvard University Press, Cambridge, 1985.

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè editore, Milano, 2008.

FALSITTA G., *Il principio della capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3, 2013.

FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Editore, Torino, 2005.

FIORINI N., *L'imposta di successione tra socialismo e liberismo*, IBL, Torino, 2021.

FIORINI N., *L'imposta di successione tra mito e realtà*, IBL, Torino, 2021.

FRANSONI G., *Stato di diritto, diritti sociali, libertà economica e principio di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4, fasc. 1, 2013.

FRANZINI M., PIANTA M., *Disuguaglianze: quante sono, come combatterle*, Editori Laterza, Bari, 2016.

FRIEDMAN M., *Capitalismo e libertà*, IBL Libri, Torino, 2010.

GABRIELE S., POLIN V., *Redistribuzione fiscale in Europa*, Siep, Pavia, 2008.

GAISBAUER H. P., SCHWEIGER G., SEDMAK C., *Philosophical Explorations of Justice and Taxation: National and Global Issues*, Springer, Berlin, 2015.

GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè editore, Milano, 1969.

GALLO F., *Le Ragioni del fisco. Etica e giustizia della tassazione*, il Mulino, Bologna, 2011.

GALLO F., *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale scientifica, Bologna, 2012.

GALLO F., *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giurisprudenza Commerciale*, n. 3, 2009.

GALLO F., *Quel tributo all'uguaglianza*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6, 2015.

GALLO F., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, Astrid, Roma, 2014.

GALLO F., *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Politica del diritto*, n. 4, 2003.

GALLO F., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di diritto tributario e scienza delle finanze*, fasc. 4, 2013.

GIANNINO O., *Contro le tasse*, Mondadori, Milano, 2007.

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961.

GIOVANNINI A., *Quale capacità contributiva?*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3, 2020.

GRANELLI A. E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Cedam, Padova, 1981.

GRAZIANI A., *Istituzioni di scienza delle finanze*, Fratelli Bocca, Torino, 1897.

GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1, 1949.

GRIZIOTTI B., *Il principio della controprestazione e le sue applicazioni*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1, 1950.

GRIZIOTTI B., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Giuffrè, Milano, 1962.

KWASS M., *Privilege and the politics of taxation in eighteenth-century France*, Cambridge University, Cambridge, 2000.

LEONARDI L., *Disuguaglianze, redistribuzione ed equità nel modello sociale europeo*, in *Quaderni di sociologia*, n. 59, 2012.

LOSANA M., *Disuguaglianze e obblighi contributivi*, in *La diseguaglianza nello Stato costituzionale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2016.

LUPI R., *Manuale giuridico di scienza delle finanze*, Dike, Roma, 2012.

MAGLIULO A., *Ezio Vanoni, la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Studium, Roma, 1991.

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.

MARCHESE S., *La Flat tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 4, 2019.

MASSEY C. R., *Takings and Progressive Rate Taxation*, in *Harvard Journal of Law and Public Policy*, n. 1, 1996.

MENENDEZ A. J., *Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of a Democratic Tax Law*, Kluwer, Boston, 2001.

MENGONI L., *Proprietà e libertà*, in *Rivista critica di diritto privato*, n. 1, 1988.

MERELLO E., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Giuffrè editore, Milano, 2006.

MICHELI G. A., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Diritto pratica tributaria*, fasc. 1, 1962.

MILL J. S., *Principi di economia politica*, Utet, Torino, 2006.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973.

MOSCHETTI F., *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2017.

MURPHY L., NAGEL T., *The myth of Ownership. Taxes and justice*, Oxford University Press, New York, 2002.

MYRDAL G., *The political element*, Routledge, Abingon, 1953.

NOZICK R., *Anarchia, Stato e Utopia*, Il saggiatore, Milano, 1974.

NOZICK R., *Anarchia, Stato e Utopia. I fondamenti filosofici dello «Stato minimo»*, Le Monnier, Firenze, 1981.

OSCOLATI F., *L'uguaglianza tributaria in Franco Gallo. Un commento*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4, fasc. 1, 2014.

PENNACCHI L., *L'eguaglianza e le tasse*, Donzelli editore, Roma, 2004.

PERRONE L., BERLIRI C., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006.

PIANTA M., *Diseguaglianza: le ragioni del loro aumento, le politiche mancano*, in *Costituzionalismo*, fasc. 3, 2017.

PIKETTY T., *Capitale e diseguaglianza. Cronache dal mondo*, Bompiani, Milano, 2017.

PIKETTY T., *Il Capitale nel XXI secolo*, Bompiani, Milano, 2016.

PIKETTY T., *Capital in the Twenty-First Century*, Harvard University Press, Cambridge, 2014.

PISTOLESI F., *La giustizia tributaria*, il Mulino, Bologna, 2006.

PLAZAS VEGAS A., AMATUCCI A. (TRAD.), *Il Diritto della finanza pubblica e il Diritto tributario*, Jovene, Napoli, 2009.

RAWLS J., *Una teoria della giustizia*, Feltrinelli, Milano, 2019.

REPACI F. A., *Intorno alla logica finanziaria*, in *Giornale degli economisti e Rivista di statistica*, vol. 78, n. 4, 1938.

ROSANVALLON P., *Quale redistribuzione? Le aporie della solidarietà*, in *Vita e pensiero*, n. 6, 2017.

ROTHBARD M. N., *Anatomy of the State*, Ludwig von Mises Institute, Auburn, 2009.

RUSSO P., FRANSONI L., CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2006.

SAEZ E., ZUCMAN G., *Il trionfo dell'ingiustizia*, Einaudi editore, Torino, 2020.

SANDELS M., *Giustizia. Il nostro bene comune*, Feltrinelli editore, Milano, 2020.

SANTAGATA F., *Proposta di rivisitazione del principio di capacità contributiva alla luce del principio di uguaglianza nei Paesi Euro-Mediterranei*, in *Le eguaglianze: diritti, risorse, sfide per il futuro*, Ledizione, Milano, 2015.

SCHIAVOLIN R., *Il principio di progressività del sistema tributario*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006.

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Cedam, Padova, 2012.

SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 1, 2006.

SELIGMAN E. R. A., *Essays in taxation*, Macmillan, New York, 1921.

SEN A., *L'idea di giustizia*, Mondadori, Milano, 2010.

SILVESTRI P., *Welfare State e tassazione. Il punto critico della libertà: tra dono e corruzione*, in *Dono, controdono e corruzione. Ricerche storiche e dialogo interdisciplinare*, Edizioni dell'Orso, Torino, 2017.

SILVESTRI P., *Libertà e fisco. Come ripensare il patto fiscale*, in D. Velo Dalbrenta (a cura di), *Imposizione fiscale e libertà: sottrarre e ridistribuire risorse nella società contemporanea*, IBL, Torino, 2018.

SMITH A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, CreateSpace Independent Publishing Platform, Scotts Valley, 2014.

STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, il Mulino, Bologna, 2014.

STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell'imposta sul reddito*, il Mulino, Bologna, 2016.

STEVANATO D., *Tributi tra determinazione e funzione sociale*, in *Dialoghi tributari*, fasc. 5, 2014.

TESAURO F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Utet Giuridica, XIV Ed., Torino, 2020.

VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932.

VANONI E., *La finanza e la giustizia sociale*, in *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, fasc. 1, 1976.

VISCO V., *Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83*, in AA. VV., *La crisi dell'imposizione progressiva del reddito*, Angeli, Milano, 1984.

VON DER PFORDTEN D., "Justice Equality and Taxation", in Gaisbauer H.P., Schweiger G., Sedmak C., *Philosophical Explorations of Justice and Taxation National and Global Issues*, Springer, 2015.

WHITE S., *Moral Objection to Inheritance Tax*, in Martin O'Neill and Shepley Orr, *Taxation: Philosophical Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 2018.