

1 GIUGNO 2016

Sul limite massimo all'imposizione tributaria

di **Alessandro Giovannini**
Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Siena

Sul limite massimo all'imposizione tributaria^{*}

di Alessandro Giovannini

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Siena

Sommario: - 1. Oggetto e introduzione al problema. - 2. Le teorie economiche: limite all'imposizione, reddito nazionale e garanzie individuali. - 3. I principi costituzionali come diritti: la progressività. - 4. L'origine del «minimo vitale». - 5. Il «minimo vitale capovolto» e le «disuguaglianze legittime». - 6. Eguaglianza e libertà come principi di diritto: l'equo riparto del carico pubblico e il mantenimento delle «disuguaglianze legittime». La solidarietà intesa come garanzia per «chi più ha». - 7. Dal principio alla regola: la progressività e il "minimo vitale capovolto" tra entità massima del prelievo e rispetto delle "disuguaglianze legittime". - 8. I parametri di verifica: capacità contributiva complessiva o del singolo presupposto impositivo e prelievo globale o del singolo tributo. - 9. Le critiche al principio di progressività e al "minimo vitale capovolto" come parametri limitativi all'imposizione.

1. Oggetto e introduzione al problema

Da tempo si discute se la tassazione incontri limiti quantitativi costituzionalmente rilevanti rispetto alla capacità economica del singolo¹. La risposta non è univoca².

^{*} Relazione svolta a Bergamo il 15 aprile 2016 al convegno internazionale di studio «*Il limite massimo all'imposizione tributaria nell'esperienza italiana ed europea*», organizzato dall'Università degli Studi di Bergamo, Dipartimento di Giurisprudenza, col patrocinio dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario.

¹ Tema da me già affrontato, seppur in termini essenziali, in Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 30 ss.; Id, *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016, e prima *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. trib.*, 2012, 1131 ss.

² Negano la possibilità di individuare un limite quantitativo massimo alla tassazione, pur riconoscendo l'esistenza di un limite minimo, Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2011, 104 ss.; Fedele, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 971 ss.; Id., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 31; *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione*, ivi, 2013, I, 1035 ss.; Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 299. Su posizione opposta, seppure con argomentazioni diverse da quelle qui proposte, recentemente, Bergonzini, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, voll. I e II, Napoli, 2011, specie vol. II, 365 ss., 447 ss.; Poggioli, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, 69 ss.; Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna,

Alcuni negano l'esistenza di un limite superiore: o perché ritengono estranee alla logica interpretativa dell'art. 53 le norme, pure di rango costituzionale, poste a presidio dei diritti dominicali ed economici, oppure perché ritengono incompatibile un limite siffatto col criterio della progressività.

Altri sostengono che la tassazione non possa colpire né il c.d. "minimo vitale", la cui protezione è garantita dal principio di capacità contributiva, né l'intera ricchezza dell'individuo, pena la trasformazione della contribuzione in una forma sanzionatoria o espropriativa, come tale vietata dall'art. 42, comma 3, Cost.³, e comunque contrastante col concetto di "parzialità" del prelievo, implicito nella locuzione "*in ragione della propria capacità contributiva*" scritta nel primo comma dell'art. 53 Cost.⁴.

Il primo orientamento stronca il discorso sul nascere: nessun limite superiore è giuridicamente concepibile. Il secondo lascia largamente irrisolto il problema. Infatti, tra gli estremi costituiti dalla salvaguardia del "minimo vitale", da un lato, e dal divieto di "espropriazione" degli interi averi, dall'altro, si collocano, senza soluzione di continuità, posizioni intermedie, sfuggenti a tali estremi e apparentemente sprovviste di referenti costituzionali.

Semplificando e per chiarire quel che intendo dire, a quale parametro si dovrebbe richiamare la verifica di conformità di un prelievo medio dell'80 per cento del reddito, piuttosto che del 50 o del 90 o del 60 per cento, oppure del 30?

Al di là delle teorie economiche, delle quali dirò tra poco, può soccorrere il buon senso. Dal punto di vista giuridico, però, non basta.

A questa avvertita insufficienza, d'altra parte, si è cercato di rimediare rivestendo il buon senso stesso coi panni del diritto, così da farlo divenire, sulla base dell'art. 3 e del primo comma dell'art. 53 Cost., "ragionevolezza", "non arbitrarietà", "sopportabilità", "adeguatezza", "non eccessività".

2014, 266 ss.; Prima, per tutti, Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 46 ss., 106 ss.; Id., *Diritto tributario*, Padova, 2012, 41 ss; Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 51 ss.; Id., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, IV, 427 ss.; Id., *Interesse fiscale e ragioni del fisco nel prisma della capacità contributiva*, in Beghin, Moschetti, Schiavolin, Tosi, Zizzo (a cura di), *Atti della giornata di studi un onore di Gaspare Falsitta*, Padova, 2012, 157 ss.; Falsitta, *La capacità contributiva e il ribaltone della Consulta*, in Id., *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 46 ss.; Id., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2004, 893 e nota 4; Marello, *Sui limiti costituzionali dell'imposizione patrimoniale*, in *Giur. it.*, 1997, I, 483; Id., *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, 229 ss.; Russo, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2007, 56 e 57. Sulla predeterminazione quantitativa di un limite costituzionale, per la letteratura tedesca, cfr. Tipke, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 761 ss.

³ Cfr. Carpentieri, *L'illusione della progressività*, Roma, 2012, 38 ss.

⁴ Recentemente, Poggioli, *Indicatori di forza economica*, cit., 69 ss.

Questi principi sono stati ripresi da molti studiosi e ad essi si riferisce costantemente, in termini generali, la nostra Corte costituzionale⁵.

Con riguardo specifico al limite massimo, a quei principi si sono rivolti, tra gli altri, il Consiglio costituzionale francese⁶ e, in precedenza, la Corte costituzionale federale tedesca⁷.

Occorre riconoscere, però, come il passaggio dalla logica del buon senso alla veste giuridica della “ragionevolezza” non si possa considerare risolutivo: nella sostanza, dal buon senso alla “ragionevolezza” cambia poco.

L'agro in bocca rimane e diviene naturale interrogarsi se l'ordinamento offra principi ulteriori, in grado di soddisfare più pienamente l'esigenza di tutela del singolo, considerato anche che l'art. 75 Cost., vietando il referendum abrogativo popolare sulle leggi tributarie, impedisce l'esercizio di un controllo diretto di sovranità⁸.

⁵ La Corte, considerando anche la previsione dell'art. 28 della legge 11 marzo 1953, n. 87, per il quale "il controllo di legittimità della Corte costituzionale su una legge o su un atto avente forza di legge esclude ogni valutazione di natura politica e ogni sindacato sull'uso del potere discrezionale del Parlamento", ha sempre mostrato estrema prudenza nel sindacare, nel merito, le scelte legislative, trincerandosi, in qualche modo, dietro le formule molto generiche della "non irragionevolezza" o "non arbitrarietà". Si veda Corte Cost., 22 dicembre 1988, n. 1130, in *Giur. Cost.*, 1988, 5480; 24 gennaio 1996, n. 21, in n. 111 del 1997. Si leggano, più in generale, le pungenti critiche di Falsitta, *Un tributo con tratti confiscatori: l'IRAP*, in Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 333 ss., specialmente 341, e l'articolata ricostruzione del dibattito teorico e della giurisprudenza della Corte svolta da Bergonzini, *I limiti costituzionali*, cit., 452 ss., 462 ss.

⁶ L'esperienza francese è importante ai nostri fini. In quel sistema è dovuto intervenire il legislatore per fissare, in seno a *l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)*, una "clausola di salvaguardia" o "massimale" o "scudo", per limitare la misura dell'imposizione complessiva gravante sul singolo. Ed è dovuto intervenire anche il Consiglio costituzionale, il quale ha dichiarato l'illegittimità di tributi reddituali sostanzialmente confiscatori per esosità della loro aliquota marginale, pari al 75 per cento, individuandone un palese contrasto col principio di capacità contributiva quale declinazione del principio di eguaglianza (dec. 29 dicembre 2012, n. 2012-662). Cfr. le acute osservazioni di Pezet, *La jurisprudence constitutionnelle sur l'impôt confiscatoire: une politique des petits pas*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 653 ss.; Collet, *L'impôt confiscatoire: question politique, réponses juridiques*, ivi, 2013, 815 ss.

⁷ Sent. 22 giugno 1995, nella quale la Corte tedesca parlò di "divisione a metà [...] tra la mano privata e la mano pubblica". Posizione, peraltro, parzialmente rivista dalla stessa Corte con la decisione del 18 gennaio 2006, con la quale essa superò il criterio ripartitorio ora indicato, pur confermando l'esistenza di un limite quantitativo massimo alla tassazione, ulteriore e diverso dal divieto, peraltro assodato, della confisca. Su entrambe queste decisioni, cfr. G. Falsitta, *L'imposta confiscatoria*, in Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 254 ss.; Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., 104 ss. e nota 5.

⁸ Coglie senz'altro nel segno Falsitta, *L'imposta confiscatoria*, in Id., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 217 ss., 239 e 240, 272 ss., quando afferma che un'imposta confiscatoria o ablativa subirebbe, in realtà, una trasformazione qualitativa, smettendo i panni del tributo per indossare quelli della sanzione. E questa conclusione varrebbe, io penso, non solo se il prelievo intaccasse il minimo vitale, ma anche se riducesse una ricchezza ad esso assai superiore a quel livello minimo, in forza dell'applicazione di aliquote a tal punto elevate da scarnificarla quasi totalmente.

Domandiamoci, allora: è concepibile che il sistema non tuteli diritti individuali o appresti strumenti a tal punto generici da apparire «evanescenti»?⁹ È davvero sostenibile che, al di là della non arbitrarietà e ragionevolezza, non sia rintracciabile un criterio più stringente di controllo, che dia al tempo stesso la misura oltre la quale la tassazione si possa e si debba considerare "espropriativa"?

2. Le teorie economiche: limite all'imposizione, reddito nazionale e garanzie individuali

Una cosa si può considerare certa fin da adesso: a queste esigenze non possono far fronte le teorie economiche, compresa la pur innovativa teoria di Laffer (divenuta nota come teoria della "curva a campana di Laffer"). Per la scuola statunitense, il prelievo si deve fermare al 50 per cento della ricchezza: metà attratta alla sfera pubblica con la tassazione; l'altra metà lasciata nella disponibilità del privato.

Sebbene l'esito al quale conduce la mia ricerca - lo dico subito - coincida, nella sostanza numerica, con quello appena richiamato, radicalmente diversi sono percorso e motivazioni. La convergenza sostanziale dei risultati testimonia però una cosa importante: come alcune idee, indipendentemente dagli obiettivi perseguiti da ogni scienza, abbiano "le gambe" e una sorta di vita circolare, circolarità che alla fine apre ad esiti identici o similari.

Il ragionamento, in economia, si è sviluppato in una prospettiva "macro" ed i modelli che si sono reputati applicabili hanno avuto ad oggetto la ricchezza della nazione. E' su questa "unità di misura" che si è impostato il ragionamento¹⁰.

Quella economica e quella giuridica non sono di per sé prospettive inconciliabili, ma le esigenze (scientifiche e pratiche) che l'una e l'altra devono soddisfare, talvolta divergono.

È il nostro caso. Le teorie economiche non riportano il limite al singolo contribuente. Per esse quel che conta è che sulla ricchezza nazionale, declinata nelle sue diverse espressioni (PIL, PNL o PNN), la tassazione non superi una determinata soglia o sia comunque "soportabile", pena lo "spiazzamento"¹¹ del mercato, dei meccanismi di determinazione dei prezzi, di traslazione, di

⁹ Riprendo la felice espressione che Falsitta utilizza a proposito della progressività come vincolo per il legislatore. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2005, 170.

¹⁰ Cfr. Samuelson e Nordhaus, *Economia*, Bologna, 1992, 713 ss., che si riportano al dibattito statunitense, riconducibile ad Arthur Laffer, sostenitore e "inventore" negli anni settanta della *supply-side economics*, incentrata sull'offerta e sul limite quantitativo massimo all'imposizione. Altre proposte si vedano richiamate in Stevanato, *La giustificazione*, cit., 312 ss. Gli studi, in Italia, risalgono ai primi anni del secolo XX e sono riconducibili, inizialmente, a De Viti de Marco e alla sua scuola. Cfr. De Viti de Marco, *I primi principi dell'economia finanziaria*, Roma, 1928, 155 ss. Avrò modo, nel prosieguo di questo lavoro, di tornare sul lucido pensiero di De Viti de Marco e di riprendere alcune sue suggestioni teoriche.

¹¹ L'espressione è ripresa da Dornbusch e Fischer, *Macroeconomia*, Bologna, 1994, 150 ss.

accumulo del risparmio, di scelta dei consumi, di offerta di lavoro e via dicendo¹². In altre parole, esse riguardano gli effetti, virtuosi o distorsivi, che la tassazione produce sul piano economico generale o sugli equilibri di bilancio pubblico. L'individuo non è preso direttamente in considerazione.

Per noi il discorso è diverso. Lo è non perché in astratto sia inconciliabile una valutazione giuridica relazionata all'economia nazionale, ma perché il nostro sistema normativo è strutturato diversamente. E questa architettura va rispettata.

Il principio di capacità contributiva, per come desumibile dall'art. 53, non può che riferirsi al singolo e il processo incidentale di costituzionalità non può che muovere da una situazione giuridica soggettiva reputata lesa della legge di cui si solleva l'eccezione di legittimità. Altrimenti la questione non potrebbe ritenersi rilevante per il giudizio *a quo*.

Vi è un elemento ulteriore che distingue la nostra visione dalla lettura economica collegata alla progressività. Parte della scienza economica guarda al secondo comma dell'art. 53 alla stregua di norma programmatica o d'indirizzo politico¹³. Neppure questo approccio, in verità, è radicalmente in contrasto con l'argomentare giuridico. All'indomani dell'entrata in vigore della Carta molte delle sue disposizioni, compreso l'art. 53, vennero qualificate in tal modo proprio dai cultori del diritto.

Ridurre il principio di progressività ad una "scatola vuota", privo, come tale, di contenuto normativo in senso proprio, però, oggi sarebbe sbagliato. Lo sarebbe per due motivi. Il primo è che operando in tal senso si riproporrebbe un'idea di Costituzione liberamente aggirabile dal legislatore e dai governi: il contrario di ciò che si può ormai ritenere acquisito nell'interpretazione dottrinale e della Corte Costituzionale; il secondo è che voler recuperare l'originaria teoria gianniniana sulla programmaticità ridurrebbe, anzi eliminerebbe il già ristretto spazio che l'art. 53 offre alle garanzie del contribuente: a petto di diritti primari dell'individuo, come quelli intaccati dalla tassazione, la protezione costituzionale non può ridursi a vincoli (o ad auspici o aspirazioni) solo politici od economici¹⁴.

¹² Si vedano esposte in Artoni, *Lezioni di scienza delle finanze*, Bologna, 1999, 235 ss.

¹³ Lo dice chiaramente Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1999, 163.

¹⁴ A.D. Giannini, I concetti fondamentali di diritto tributario, Milano, 1956, 74, presunto iniziatore di questa teoria, come sottolinea Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 893, nota 1. Diversamente, tra i molti, Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, 35 ss.; Moschetti, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*; la giurisprudenza della Corte si può vedere ampiamente richiamata in De Mita, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984 e 1993.

3. I principi costituzionali come diritti: la progressività

Dove radicare la ricerca, allora? Essa può trovare terreno fecondo, a mio modo di vedere, nel principio costituzionale di progressività, certo, come sono, che i laschi criteri prima richiamati - "ragionevolezza", "non eccessività", "non arbitrarietà", "sopportabilità" - senza l'ausilio, appunto, di un ulteriore principio che li sostanzi e ne divenga parametro, non siano in grado di limitare in maniera efficace le scelte del legislatore. Per la loro ampiezza, essi finiscono per creare una zona di insindacabilità molto estesa, la determinazione dei cui confini è rimessa di volta in volta al gesso dell'interprete.

Anticipo la conclusione dell'indagine.

È mia convinzione che il secondo comma dell'art. 53 eviti questo rischio. Esso contempla un "diritto perfetto", ossia una situazione suscettibile di protezione giuridica, non una previsione solo di sistema e solo di programma. È norma espressiva di un diritto, che ha per "luogo tutelare i tribunali"¹⁵.

Questa qualificazione introduce un importante strappo al modo di guardare, nella nostra materia, alle norme costituzionali. Ne sono consapevole.

Non intendo enfatizzare la qualificazione dei "diritti come principi" e dei "principi come diritti". Non è uno scioglilingua, sia chiaro. È l'approdo più fecondo dei moderni studi giuspositivisti. Pur senza enfatizzare, ritengo che si debba ormai convenire con chi sostiene che "i principi si affermano come diritti, perché portano in sé una pretesa, che ha bisogno di una mediazione solo applicativa da parte del giudice"¹⁶. Altrimenti i principi, per il diritto, sono solo parole, magari nobili ed alte, valori pregiuridici rivestiti con l'abito dorato della legge. Utili sul piano interpretativo, ma niente di più.

Io penso che i più recenti sviluppi del giuspositivismo non possano cadere nel vuoto. Le sue sollecitazioni teoriche ed applicative, che in altre materie sono già state raccolte¹⁷, non possono che spronare a riaprire il dibattito anche sul versante dei diritti in materia fiscale.

Per proteggerli davvero s'impone un cambio radicale del modo di interpretare le disposizioni. E anche nel nostro settore si deve avere il coraggio di fare un passo in avanti. Tentare una radicale riconciliazione con il principio di realtà: ecco che cosa oggi manca nel nostro modo di guardare al

¹⁵ Riprendo le espressioni di Zagrebelsky, *Fondata sul lavoro*, Torino, 2013, 41 e 42.

¹⁶ Mi pare di poter dire che si tratta di un pensiero in qualche misura trasversale. Da ultimo, nei termini riportati, Irti, *Un diritto incalcolabile*, in *Riv. dir. civ.*, 2015, I, 11 ss.

¹⁷ Mi riferisco non solo al diritto costituzionale, ma anche al diritto civile, come testimonia l'asciutta analisi di Busnelli, *Quale futuro per le categorie del diritto civile?*, in *Riv. dir. civ.*, 2015, I, 1 ss.

diritto e più in particolare alla relazione d'imposta e agli effetti del prelievo sul singolo contribuente¹⁸.

È per questo motivo - forse osando una provocazione intellettuale - che ho voluto riprendere l'espressione "diritto perfetto" a proposito del principio costituzionale del quale si ragiona.

Lascio la provocazione e provo a dare contezza del ragionamento sotteso alla conclusione che ho anticipato.

Perché ed in quali termini la progressività si può intendere come diritto?

Lo Statuto Albertino del 1848 prevedeva la proporzionalità. L'Assemblea costituente, in prima battuta, non vide di buon occhio l'inserimento della progressività in luogo della vecchia regola. Aldo Moro, ad esempio, non condivise, all'inizio, questo cambiamento.

Alla fine, però, passò. Si trattò di un compromesso: una mediazione ideale tra giustizia sociale e diritti individuali, tra esigenze di riequilibrio degli averi e libertà del singolo¹⁹. Si volle assegnare alla progressività il ruolo mediatore tra uguaglianza e libertà.

Per questa via, però, si volle anche relazionare uguaglianza e libertà alla solidarietà, portare la solidarietà sul terreno della commisurazione dell'imposizione in generale e quindi dare luce alle diverse facce della solidarietà stessa, vedendola, per "chi più ha", come posizione individuale di dovere e al tempo stesso strumento di protezione delle sue stesse libertà; per "chi meno ha", come posizione individuale di pretesa, non solo di attesa.

La progressività, pur d'origine antichissima, risalente ai tempi di Solone nell'Atene del 600 a.c. e ciclicamente risorgente nel corso della storia²⁰, è la figlia naturale, per così dire, della ritrovata democrazia e dei semi culturali che dall'Europa e dai paesi nordamericani piovvero sui lavori dell'Assemblea costituente.

Vista così, la progressività è anzitutto un presidio a difesa dei diritti dell'individuo. Se è un presidio, va studiata come principio disposto a protezione, appunto, dei diritti. Non solo come

¹⁸ Il principio di realtà, per come io lo intendo, per come si è sviluppato in altri paesi e per come è entrato negli studi di altri rami del diritto domestico, consiste in questo: nella funzionalizzazione del sistema alle esigenze sostanziali che deve soddisfare secondo le scelte consacrate nel diritto positivo, mettendo in secondo piano il formalismo e le costruzioni astratte, comprese alcune situazioni giuridiche, che allontanano la protezione effettiva di quelle esigenze e dei beni della vita che le incorporano. Ross, Tù - Tù, ora in *Diritto e analisi del linguaggio*, a cura di Scarpelli, Milano, 1976, 165 ss.; Id., *Direttive e norme*, Milano, 1978, 194 ss.; Olivecrona, *Linguaggio giuridico e realtà*, in *Diritto e analisi del linguaggio*, cit., 239 ss. e Id., *Il concetto di diritto soggettivo secondo Grozio e Pufendorf*, in *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1972, 292 ss. Sulla funzionalizzazione del potere pubblico agli interessi sostanziali, cfr. Tassone, *A proposito del potere, pubblico e privato, e della sua legittimazione*, in *Riv. dir. amm.*, 2013, 559 ss., specie 565 e 573.

¹⁹ Non fu e non è una peculiarità italiana: è l'essenza stessa della progressività. Cfr. Piketty, *Il capitale nel XXI secolo*, Milano, 2014, 771 ss.

²⁰ Visco V., *Il futuro (e il passato) del principio di progressività delle imposte*, in *Centro per la riforma dello Stato*, 2013.

regola informatrice del sistema, secondo la "connessione delle parole" dell'art. 53 (art. 12 disp. prel. cod. civ.).

È nella prospettiva del presidio, della garanzia che qui guardo alla progressività.

Ed è in questa veste che la progressività è un diritto: cerniera tra limite massimo alla tassazione, libertà, solidarietà ed uguaglianza. In questa sua funzione risiede il diritto che esprime, ossia il diritto al rispetto del limite massimo al prelievo.

La Corte costituzionale la pensa diversamente, non mi sfugge. Per essa la progressività va relazionata al sistema e per essa il nostro è un sistema senz'altro progressivo, giacché imperniato sull'IRPEF²¹. Le cose, nella sostanza, lo sappiamo, non stanno così. Il nostro non è un sistema realmente progressivo²².

Nel contesto della ricerca, però, il punto critico dell'impostazione della Corte non è questo, ma è la sua idea di progressività. La vede come impronta generalissima del sistema, anziché elemento normativo suscettibile di ribaltarsi a favore del singolo in un'aula di giustizia.

La lettura formalistica della Corte è frutto di un'esigenza protettiva dell'ordinamento positivo. Me ne rendo conto. Sebbene protezione importante, essa tuttavia finisce per non garantire i diritti individuali.

Quello che qui propongo è proprio questo passaggio: smontare, per così dire, il secondo comma dell'art. 53 e fare della progressività un elemento normativo in sé apprezzabile, indipendente dal "sistema": un diritto, appunto, una situazione protetta giuridicamente, quale che sia, poi, il percorso che essa deve seguire e il palcoscenico che le offre il teatro di giustizia.

Questo non significa negare alla progressività (anche) la tradizionale funzione informatrice e quindi non vuol dire che tutti i tributi devono essere progressivi. Vuol dire, lo ripeto, che la progressività può essere declinata anche come diritto, indipendentemente dalla sua generale funzione ispiratrice²³.

²¹ Nella sentenza 15 gennaio 2014, n. 8, si legge: "questa Corte ha più volte chiarito che la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario nel suo complesso e non il singolo tributo (sentenze n. 223 del 2012; n. 2 del 2006; n. 263 del 1994; n. 159 del 1985; n. 62 del 1977 e ordinanze n. 341 del 2000; n. 128 del 1966). A ciò si aggiunga che nel caso di specie è anche l'imposta specifica (l'IRPEF) a essere significativamente progressiva e che tale qualità non è certo messa in discussione dalle modeste (rispetto alle aliquote statali) addizionali regionali".

²² Cfr. Cosciani, Longobardi, Pedone, Steve, Tremonti, Visco, Visentini, *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di Gerelli e Valiani, Milano, 1984, specialmente l'approfondito studio di Vincenzo Visco dedicato espressamente alla regressività. Il fatto, poi, che la Corte, fin dalla sent. 14 giugno 1956, n. 1, abbia considerato non ostativa al giudizio di costituzionalità la configurazione delle norme come programmatiche non modifica il ragionamento.

²³ Non sono, questi, profili contrapposti e inconciliabili. Anzi, l'impostazione individualistica rafforza l'esigenza che il sistema sia realmente progressivo.

Si potrebbe obiettare, d’acchito, che guardare alla progressività nei termini che propongo significa predicare la diretta applicazione di una norma costituzionale, applicazione tradizionalmente reputata inammissibile nella nostra materia in ragione della riserva di legge prevista dall’art. 23 Cost.

Anche osservando la questione da lontano, credo che su questo profilo il dibattito debba essere reimpostato. Nel rispetto della riserva, il tema della diretta applicazione esige un ripensamento più ampio alla luce sia dell’evoluzione della dottrina costituzionale, sia della giurisprudenza delle Corti supreme.

Rispetto alla nostra questione, può anche darsi che l’invocazione nel processo di un diritto fondato sulla progressività - ossia del diritto al rispetto del limite - rappresenti la diretta applicazione della norma costituzionale. Anche fosse così, però, non intravedo nessuno strappo. In ogni caso, qui non siamo di fronte ad un aggiramento della riserva di legge. Anzi, è proprio una legge ordinaria, reputata lesiva di quel diritto, ad aprire la strada ad una richiesta di tutela.

Vedremo tra breve, con maggiore precisione, il contenuto di questo diritto. Per ora lascio le osservazioni sin qui svolte sullo sfondo e riprendo il ragionamento sul limite quantitativo collegato specificamente ai comma 1 dell’art. 53, bandolo dell’altro filo della matassa.

4. L'origine del «minimo vitale»

Per portare avanti l’indagine nella direzione indicata bisogna muovere dal primo comma dell’art. 53 e guardare come e perché nacque il c.d. "minimo vitale", dato che esso è generalmente considerato, come detto, il primo e fondamentale "zoccolo duro" davanti al quale la tassazione si deve arrestare²⁴.

Ripercorro, a larghe falcate, la sua genesi.

L’art. 53 introduce - è noto - la capacità contributiva. La capacità contributiva è nozione anzitutto economica, con storia antica, e con germi giuridici risalenti²⁵. Come formula normativa post unitaria, però, comparve per la prima volta nei lavori preparatori della Costituzione, in una proposta di articolato formulata da Lelio Basso nel corso della seduta del 16 novembre 1946 della prima sottocommissione della Commissione per la Costituzione²⁶.

²⁴ Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, in *cortecostituzionale.it*

²⁵ Cfr. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, cit., 6 ss.; Falsitta, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento fino all'Assemblea costituente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 789 ss.

²⁶ La proposta non venne approvata. Aldo Moro e Giuseppe Dossetti, nelle dichiarazioni di voto, tuttavia, riconobbero la necessità di prevedere in Costituzione una specifica disposizione riguardante le prestazioni patrimoniali imposte.

L'Assemblea si occupò dell'argomento più tardi, nella seduta del 23 maggio 1947. In quella sede, a firma, tra gli altri, di Castelli e Vanoni, venne riproposto il principio di capacità contributiva come criterio fondante la contribuzione obbligatoria per “tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello stato”. Durante il dibattito, tuttavia, l'Assemblea non si soffermò tanto sulla nozione in sé di capacità contributiva²⁷, quanto su un suo profilo applicativo o di estensione applicativa: la volontà dei costituenti era quella di evitare che l'imposizione colpisse chi possedeva soltanto “un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita”.

Il tema delle esenzioni fu a lungo dibattuto. Alla fine prevalse la proposta, formulata da Ruini, e condivisa da Villani, di evitare l'inserimento in Costituzione di un'autonoma previsione su questo tema, e non perché non fosse condivisa l'esigenza di preservare da imposizione quelle minime ricchezze, ma perché si ritenne che, a questo fine, fosse già sufficiente il principio di capacità contributiva. Principio che, come diffusamente esposto dallo stesso Ruini nella seduta del 23 maggio 1947, contiene “in germe già l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva [...] ed in tali condizioni senza dubbio si trova chi non ha il minimo indispensabile per vivere”.

Ecco l'origine, dal punto di vista costituzionale domestico²⁸, del “minimo vitale”, successivamente ripreso e sviluppato sia dalla dottrina, sia dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

5. Il «minimo vitale capovolto» e le «disuguaglianze legittime»

Andando oltre le preoccupazioni dei costituenti, è possibile che quel “minimo” sia in realtà apprezzabile da una doppia angolatura. L'art. 53 non solo vieta di tassare una ricchezza di entità minimale²⁹, perché, pur esprimendo forza economica, non è rappresentativa di capacità contributiva, ma impone anche di arrestare l'imposizione quando aliquote molto elevate scarnificherebbero interamente o quasi interamente una ricchezza pur suscettibile di testimoniare capacità contributiva³⁰.

²⁷ Di essa, infatti, si parlò di passata nell'intervento di Meuccio Ruini, presidente della “commissione dei 75”, che la definì “formula tecnicamente preferibile” rispetto alla nozione di “averi”, adottata nello Statuto albertino, e a quella di “mezzi”, contemplata nella Costituzione della Repubblica di *Weimar*.

²⁸ In realtà l'esenzione dei redditi minimi non è arrivata con la Costituzione. Si può forse dire che con la consacrazione del principio (giuridico) di capacità contributiva, l'esenzione ha assunto rango costituzionale. Cfr. De Viti de Marco, *I primi principi*, cit., 192 e 193.

²⁹ Cfr. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 347 ss.

³⁰ Non mi sembra convincente la tesi, pur autorevolmente sostenuta (Fedele, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva*, già cit., 1037; Fransoni, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 293, nota 255), per la

Il prelievo non può determinare l'indigenza: il presidio non sta nell'art. 36 o solo nell'art. 36, e neppure nell'art. 53 o solo nell'art. 53, ma sta negli artt. 2 e 3, ossia nel "principio di dignità" della persona che si ricava dai primi commi di queste due norme (oltre che dall'art. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, adottata a Nizza nel 2000)³¹.

La tassazione, per questo motivo, incontra un primo limite: si deve fermare là dove inizia il livello minimo di ricchezza necessaria per condurre una vita libera e dignitosa. È il tradizionale e ampiamente studiato limite del "minimo vitale" che, nell'ambito di questa ricerca e per utilità espositiva, ribattezzo minimo vitale "di partenza".

Questo stesso limite ha per me un ruolo ulteriore: vale pure quando chi sia colpito dal prelievo disponga, prima del prelievo stesso, di ricchezze superiori, anche di molto, a quelle coincidenti con quel minimo e sia dunque senz'altro in grado di esprimere capacità contributiva³². Da questa

quale "il minimo vitale non è e non può essere indice di capacità contributiva; la relativa disciplina non costituisce un "limite" all'applicazione del tributo, ma determina semplicemente una «esclusione» della definizione del presupposto, di situazioni fattuali non rilevanti in termini di capacità contributiva. Se si nega la necessaria (perché costituzionalmente richiesta) sussistenza di un "limite minimo" cade anche la pretesa implicazione logica di un "limite massimo" (Fedele). Nello stesso ordine di idee si afferma, da parte di Franson, che l'esenzione del "minimo vitale" non sarebbe elemento idoneo a garantire la progressività, seppure moderata, della tassazione, atteso che la progressività "non può che riguardare la quota di ricchezza idonea ad essere decurtata dal tributo; per contro, la quota corrispondente al minimo vitale non individua alcuna attitudine alla contribuzione e, quindi, non può essere, per definizione, rilevante". Ed ancora Fedele ritiene che "in definitiva, la prospettazione di un limite «quantitativo» all'incidenza del sistema tributario si contrappone proprio all'idea della sua progressività, richiedendone una "moderazione" (se non la totale esclusione, ove la garanzia della conservazione degli stock patrimoniali sia intesa anche in senso relativo)". È possibile che questo argomentare non sia il solo prospettabile: il minimo vitale è bensì escluso dalla capacità contributiva, ma non anche da quella economica; e la progressività del prelievo si determina sulla ricchezza totalmente considerata, non soltanto su un suo moncone, pure esprimente capacità contributiva. Insomma, se si cambia l'asse della ricchezza, escludendo il minimo, occorre cambiare anche l'asse delle aliquote. Ma così facendo si giunge al medesimo risultato: al minimo vitale finisce per corrispondere sempre un'aliquota pari a zero e al primo scaglione (ancorché e proprio perché il solo ad esprimere capacità contributiva) un'aliquota percentualmente superiore, giocoforza progressiva. A questo punto, che si tratti di esenzione o di esclusione è questione, nella sostanza, secondaria, perché la presenza di una fascia di capacità ad aliquota zero, che per forza deve esistere, fa cadere la conclusione sull'inesistenza della "pretesa implicazione logica del «limite massimo»". Condivisibili, a questo riguardo, le osservazioni di Stevanato, *La giustificazione*, cit., 531 ss., ma lampanti rimangono, secondo me, le asciutte considerazioni di De Viti de Marco, *I primi principi*, cit., 180 ss.

³¹ Si veda il Quaderno della Corte Costituzionale, *La dignità dell'uomo quale principio costituzionale, Incontro trilaterale delle Corti costituzionali italiana, spagnola e portoghese*, Roma, Palazzo della Consulta, 30 settembre – 1° ottobre 2007, a cura di Bellocchi e Passaglia, in *cortecostituzionale.it*.

³² Scrive acutamente Falsitta, *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 97.: "a rigore di logica, se si ammette come esistente un limite minimo, automaticamente si afferma come esistente un limite massimo, un tetto alla misura del prelievo sul reddito, varcato il quale il prelievo stesso assume conformatore confiscatorio perché va a intaccare la porzione di ricchezza costituente il minimo vitale. Se, per esempio, postuliamo che sia di

angolatura, il minimo si può definire, sempre per semplificare l'esposizione, come minimo vitale "capovolto".

In questa circostanza, però, vi è di più: il prelievo si deve arrestare ad un punto tale da consentire il permanere delle "disuguaglianze legittime". La tassazione non solo non può intaccare il minimo vitale "capovolto", speculare e corrispondente al minimo "di partenza", ma non può neppure azzerare la forbice che preesiste tra "chi più ha" e "chi meno ha", cancellare le "disuguaglianze legittime", appunto.

La differenza degli averi, seppure con le riduzioni modulari che discendono dalla progressività, deve rimanere, così da eliminare il rischio dell'appiattimento verso il basso, dell'annullamento di quella forbice. La Costituzione impedisce quell'appiattimento perché garantisce le disuguaglianze, se legittime, con la protezione delle libertà, dei diritti proprietari e mediante lo stesso principio di progressività, almeno per come io qui lo intendo³³.

La Carta, in parole molto semplici, considera siffatte disuguaglianze non come "zolfo del demonio", ma come situazioni da proteggere perché anch'esse parti essenziali della dignità individuale. E gli artt. 2, 3, secondo comma, 41, 42 e l'art. 47 indicano questo esito come vincolo. L'azzeramento di quelle disuguaglianze o il loro schiacciamento verso il basso, insomma, è motivo o sarebbe motivo di giudizio costituzionale, non solo di biasimo scientifico e politico.

D'altra parte, se così non fosse, dovremmo arrivare a sostenere non soltanto che la Costituzione predica la cancellazione di ogni diversità e favorisce soltanto chi possiede di meno, ma anche che disincentiva la crescita, disincentiva ad avere di più³⁴. E ciò non è³⁵.

ventimila euro il reddito complessivo non tassabile perché ricadente entro l'area di un ipotetico limite minimo, è assurdo reputare legittima qualunque tassazione, poniamo di un reddito di un milione di euro, che raggiunga livelli così elevati da non lasciare a disposizione del contribuente almeno ventimila euro". Riprende, nella sostanza, questa impostazione Poggioni, *Indicatori di forza economica*, cit., 69 ss.

³³ Per il Consiglio costituzionale francese (29 dicembre 2005, n. 2005-530 DC) e per alcuni studiosi d'oltralpe, l'imposta confiscatoria si traduce in "atteinte à la propriété", come tale "contraire au principe d'égalité garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789". Cfr. Gaudemet, *Protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, in *RID comp.*, 1990, 806 ss.

³⁴ Con conseguenze assai dannose, che in economica sono state ampiamente studiate fin da De Viti de Marco, *I primi principi*, cit., 185 e 186, e delle quali, secondo me, anche il giurista deve averne cognizione.

³⁵ Come accade per i granelli di sabbia, sfuggenti e apparentemente incompressibili fino a quando non sono racchiusi in un solido, è possibile che anche le idee si colgano meglio se raffigurate plasticamente. Prendo a prestito la geometria per riassumere quel che fin qui ho inteso illustrare a proposito del minimo vitale di "partenza" e "capovolto". Fingiamo, come primo passo, di impugnare un cilindro e di colarvi della sabbia dai colori diversi e cangianti: una prima parte di colorazione bianca, coincidente con la capacità economica non tassabile, ossia col minimo vitale "di partenza"; una seconda parte di colore verde, coincidente con la ricchezza espressiva di capacità contributiva. Il volume complessivo del cilindro corrisponde, tutto, alla capacità economica del singolo, ma solo quella parte contraddistinta dai granelli verdi è al contempo testimone della sua capacità contributiva. In questa rappresentazione la sabbia bianca

6. Eguaglianza e libertà come principi di diritto: l'equo riparto del carico pubblico e il mantenimento delle "disuguaglianze legittime". La solidarietà intesa come garanzia per "chi più ha"

Siamo arrivati al legame tra progressività e minimo vitale, "di partenza" e "capovolto". Si possono riportare in prima fila, dunque, le considerazioni poc'anzi svolte sulla progressività.

Progressività e minimo vitale sono entrambi disposti a protezione dei diritti dell'individuo.

La progressività non è soltanto un criterio di articolazione della tassazione; non esprime solamente una regola di riparto "dall'alto verso il basso" dei carichi pubblici, regola che, garantendo un prelievo più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza, contribuisce a soddisfare gli interessi protetti dagli artt. 2 e 3, Cost.³⁶.

La progressività va al di là della regola o delle regole applicative: è prima di tutto un principio³⁷.

In questa dimensione, essa esprime un concetto relazionale o di rapporto tra situazioni oggettive³⁸ e quindi, scavando ulteriormente, esprime l'idea che all'esito dell'imposizione la forbice preesistente tra ricchi e poveri - lo dico grossolanamente - deve essere bensì ridotta, ma in misura modulare³⁹.

costituisce la base del cilindro o, meglio, occupa una porzione del volume che si colloca al di sotto dei granelli verdi. Capovolgendo il cilindro, però, ed eccoci al secondo passo, la sabbia bianca è osservabile come sommità, ossia come porzione del volume al di sopra dei granelli verdi, la tassazione della quale, porzione, inciderebbe sull'estremo massimo di ricchezza, sulla sua sommità, appunto. Il terzo passo è questo: nel capovolgere il cilindro, il volume dei granelli bianchi aumenta rispetto al volume dei granelli posti alla sua base. Una parte di quelli verdi, continuando nella metafora, cambia colore: la progressività non può schiacciare, appiattire o azzerare le differenze che la Costituzione, invece, garantisce a favore di chi legittimamente possiede di più (le "disuguaglianze legittime", come definite in precedenza). Sicché, il volume di colore bianco che si osserva alla sommità deve possedere uno spazio più che speculare rispetto allo spazio che il volume del medesimo colore occupa quando il cilindro non è capovolto. Il minimo vitale è uno soltanto, ma nel capovolgimento del cilindro la sabbia bianca che finisce alla sommità acquista un volume superiore a quello di partenza.

³⁶ Sulla spesa pubblica come mezzo redistributivo per ridurre le disuguaglianze, in termini a mio parere convincenti, cfr. Falsitta, *L'imposta confiscatoria*, cit., 250. Sulla progressività, intesa nel senso indicato, tra gli altri, Schiavolin, *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone e Berliri, Napoli, 2007, 151 ss.; Russo, *Manuale*, cit., 60 e 61.

³⁷ Il concetto più chiaro di "principio giuridico" elaborato negli ultimi tempi, rispetto ai contigui concetti di "valore" e di "regola", è per me quello riconducibile a Zagrebelsky, esposto sia in *Il diritto mite*, Torino, 1992, 160, sia, in termini ancor più diffusi, in *Intorno alla legge*, Torino, 2009, 85 ss.

³⁸ Dal punto di vista oggettivo, ossia della forza economica espressione di capacità contributiva, si riferisce all'elemento relazionale Gallo, *Le ragioni del fisco*, cit., 89, il quale richiama, a proposito di elasticità della "clausola" racchiusa nell'art. 53, primo comma, Cost., Paladin, *Esiste un "principio di ragionevolezza" nella giurisprudenza costituzionale?*, in *Il principio di ragionevolezza della Corte costituzionale*, in Atti del seminario di studi, Roma, 13-14 ottobre 1992, Milano, 1994, 164.

³⁹ Cfr. Schiavolin, *Il principio di progressività*, cit., 161, parla giustamente di una "progressività moderata, distribuita con equilibrio tra i vari indici di capacità contributiva, applicata in modo perequato a tutti i presupposti dello stesso tipo". Critica questa impostazione, Stevanato, *La giustificazione sociale*, cit.

In misura tale, dunque, da scongiurare l'appiattimento verso il basso di situazioni originariamente diverse, una sorta di azzeramento delle “diseguaglianze legittime” della ricchezza di partenza. Ed anche, per questo motivo, in misura tale da conservare le differenze degli averi, seppure attenuate dalla tassazione.

La progressività, quindi, è al tempo stesso declinazione dell'eguaglianza (artt. 1, 2, 3 e 4, Cost.), e delle libertà (artt. 1, 36, 41, 42 e 47): intese, l'uguaglianza, come trattamento impositivo non discriminatorio e garante dell'equo riparto dei carichi pubblici, compresa la salvaguardia del minimo vitale⁴⁰; la libertà, come mantenimento della dignità dell'individuo, dei diritti dominicali ed economici, e delle “disuguaglianze legittime”, giacché frutto, tutte queste, del lavoro, inteso nel senso più profondo ed esteso voluto dall'art. 1 dalla Costituzione⁴¹.

Salvaguardare le “disuguaglianze legittime”, pertanto, non significa privilegiare “chi più ha” rispetto a “chi meno ha”, ma significa modulare la tassazione in modo da conservare la differenza degli averi in misura meno che proporzionale.

È ovvio che i più agiati finiscono per sopportare una tassazione più lieve rispetto a quella che avrebbero subito senza la salvaguardia delle “disuguaglianze legittime”. Questa conseguenza, però, lungi dall'essere un *favor* loro riservato - un privilegio, appunto - è l'effetto obbligato di una scelta costituzionale⁴².

⁴⁰ Lo dice chiaramente la Corte nella sent. 3 giugno 2013, n. 116: “la giurisprudenza di questa Corte ha precisato che «la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000). Il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., non può, quindi, che essere ricondotto ad un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997)”.

⁴¹ Cfr. Zagrebelsky, *Fondata sul lavoro*, cit., *passim*, e prima Mortati, *Principi fondamentali, sub art. 1*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna - Roma, 1975, specie 9 ss., che scrive (p. 13 e 14): “aver posto il lavoro a fondamento dello Stato non vuole essere solo espressione riassuntiva e giustificativa delle singole disposizioni sul lavoro, ma invece corrisponde all'intento di considerarlo elemento basilare cui si deve fare capo per poter cogliere l'esatto significato delle successive disposizioni relative al complesso dei rapporti etico sociali ed economici”. Questo è il motivo per il quale a me non sembrano convincenti le tesi, delle quali ho già fatto cenno, che espungono dall'interpretazione dell'art. 53 i diritti, pure di rango costituzionale, posti a presidio della proprietà, del risparmio e dell'iniziativa economica. Questi diritti sono tutti presidio della libertà individuale perché tutti “fondati sul lavoro”.

⁴² Ragionando in questo modo, la teoria dell'utilità decrescente del reddito marginale - una delle colonne teoriche del pensiero economico sulla progressività e la teoria del sacrificio decrescente all'aumentare della

La progressività, d'altra parte, è anche declinazione della solidarietà, in un senso, però, che qui acquista una portata specifica.

Ho già detto che con la progressività si è voluto dare alla solidarietà evidenza anche in ambito impositivo, rendono il prelievo crescente in misura più che proporzionale al crescere degli averi.

La solidarietà ha però più facce: non ha soltanto quella di chi riceve o ha diritto a ricevere; ha anche la faccia di chi è chiamato a dare. Se questi fosse obbligato a dare gli interi suoi averi o a dare in una misura eccessivamente elevata, “chi meno ha” verrebbe senz'altro soddisfatto, ma “chi più ha” verrebbe spogliato, paradossalmente, proprio da quel diritto e di quel diritto: per lui la solidarietà non varrebbe. Ciò non è possibile ed infatti non è permesso dalla Costituzione.

Questo è un profilo della solidarietà lasciato in ombra, non valorizzato adeguatamente, forse trascurato da una lettura ideologizzata della Carta. Eppure è a tal punto essenziale che lo si può considerare parte del patrimonio culturale, non soltanto giuridico, dell'occidente. Basti pensare, senza farla troppo lunga, che pure i Vangeli pongono questo limite a protezione “di chi dà”. “Ama il prossimo tuo come te stesso”⁴³ non dimentica “chi dà”. Anzi, pone proprio lui al centro del rapporto, elevando i suoi “averi” a pietra di paragone di ciò che può e deve dare⁴⁴. “Chi dà” è protetto, insomma, non spogliato.

La solidarietà giuridica non diverge: è anche strumento di protezione per “chi più ha”, altrimenti per lui non varrebbe.

Non intendo incipriare il discorso con l'etica o la morale. Il mio è e rimane un discorso giuridicamente laico, puramente laico. Il richiamo vuole solo testimoniare come vi sia un profilo della solidarietà - giuridicamente intesa - dimenticato, ma con radici importanti, essenziale nell'economia stessa del principio di diritto.

E' per questo insieme di motivi che la progressività fonda il limite quantitativo massimo alla tassazione: siccome principio di mediazione tra eguaglianza, libertà e solidarietà, essa, progressività, ne diviene parametro quantitativo, consentendo di approssimare il massimo del prelievo al 50 per cento degli averi⁴⁵.

ricchezza - altra colonna di tale pensiero, rimangono soddisfatte o almeno non vengono contraddette (limite a richiamare Cosciani, *Scienza delle finanze*, Torino, ed. 1977, 186 ss.; Stefani, *Economia della finanza pubblica*, cit., 162 ss.). Qui non interessa scendere in analisi ulteriori sulla sostenibilità e attualità di queste ricostruzioni. Basta dire che introno ad esse si sviluppò l'idea di progressività come strumento per una tassazione equa o più equa. Cfr. ampiamente, anche per rilievi critici, Marongiu, *I fondamenti costituzionali*, cit., 143 ss.

⁴³ Mt., 22, 37-39.

⁴⁴ Bianchi e Cacciari, *Ama il prossimo tuo*, Bologna, 2011.

⁴⁵ Dirò meglio tra poco quali sono esattamente i parametri ai quali riferire il 50 per cento. Per ora non impegno il discorso su questo profilo e preferisco utilizzare espressioni il più possibile generiche.

E perché declinazione di quei principi, l'art. 53, secondo comma, è portavoce (anche) di una pretesa, che si configura come "diritto perfetto", intendendo con questa espressione una situazione suscettibile di protezione giuridica, seppure in ragione di un giudizio incidentale di costituzionalità.

La scelta del 50 per cento, che, se letta isolatamente dalle cose fin qui dette, potrebbe sembrare frutto di semplice buon senso e quindi apparire in contrasto con quanto affermato in aperta del lavoro, è invece, nell'ottica sposata, oggettiva conseguenza della qualificazione della progressività come principio giuridico e come diritto sostanziale, giacché mediazione, declinazione e parametro di libertà, uguaglianza e solidarietà.

Privilegiare la tutela sostanziale dei diritti conduce ad una conclusione ulteriore, tanto semplice quanto risolutiva di un problema che continua a dividere gli studiosi. La progressività, qualificata nei termini appena illustrati, diviene parametro per stabilire il massimo del prelievo anche nelle imposte proporzionali, non solo in quelle progressive. Non sembri strano parlare di progressività a proposito di tributi proporzionali. Non è una contraddizione. Infatti, se la progressività è parte dei diritti fondamentali più volte richiamati, nel senso che costituisce parametro applicativo e di determinazione del massimo di tassazione, essa esige rispetto quale che sia la forma d'imposizione. Non può essere la modalità di determinazione del tributo (progressiva o proporzionale) ad ammettere o ad escludere il giudizio sulla violazione costituzionale. Piuttosto, ricavato dalla progressività il principio del limite massimo alla tassazione, ad esso, limite, si deve riconoscere funzione conformatrice di tutti i tributi, siano essi progressivi o ad aliquote proporzionali. Ciò significa che, siccome l'effetto ablativo può discendere anche da imposte proporzionali, da sole - ma è ipotesi di scuola - o congiuntamente ad altre proporzionali o progressive, il presidio costituzionale del secondo comma dell'articolo. 53 opera ugualmente. Oppure operano - ma è lo stesso sul piano della tutela sostanziale - i principi dei quali la progressività è declinazione.

7. Dal principio alla regola: la progressività e il "minimo vitale capovolto" tra entità massima del prelievo e rispetto delle "disuguaglianze legittime"

Le cose fin qui dette consentono, a questo punto, di rintracciare la regola sul limite massimo.

Predicare, come principio, la progressività significa ammettere, come regola, che il peso tributario sull'euro marginale di ricchezza, prima della soglia del minimo vitale "capovolto", possa e debba essere maggiore di quello che grava sull'ultimo euro precedente, ma che il prelievo stesso non possa essere interamente ablativo di quel medesimo euro marginale e di quelli precedenti.

È in ragione della progressività, per il suo stesso modo d'essere e del suo concorrere coi principi garanti dei diritti economici, che la forbice tra capacità contributiva iniziale e capacità residua successiva all'imposizione, non può essere azzerata: non potrà che mantenersi una differenza, tanto più ristretta quanto maggiore sarà il prelievo sull'ultimo euro marginale e sugli euro a questo prossimi.

Provo ad esporre la regola diversamente: garantito il minimo vitale "capovolto", sull'euro marginale a questo precedente la tassazione può anche giungere a livelli assai elevati, ma sulle ricchezze precedenti a quest'ultimo, in funzione del meccanismo tipico della progressività, è giocoforza che la percentuale di tassazione sia inferiore, con la conseguenza che, al decrescere della ricchezza, una parte sempre maggiore di questa non potrà che rimanere intonsa dalla tassazione medesima.

Sicché, riducendo di un euro marginale il "minimo capovolto" al decrescere di ogni scaglione, l'aliquota marginale corrispondente allo scaglione medesimo decrescerà più che proporzionalmente, fino ad arrivare (non linearmente ma sempre per scaglioni) a zero.

Non mi sfugge che si tratta di un meccanismo, per così dire, ad incastro. L'effetto indicato, infatti, dipende dalla combinazione di più elementi, in sé variabili e variabili tra di loro: l'entità delle singole aliquote e di quella marginale, l'ammontare del minimo vitale e, in caso di progressività per scaglioni, la modulazione degli scaglioni stessi, com'è per l'IRPEF⁴⁶.

Anche in presenza di queste mutevoli combinazioni - come vedremo più approfonditamente tra breve - l'effetto dianzi indicato permane. Esso può subire fluttuazioni numeriche, ma non svanisce nella sostanza concettuale. Giuridicamente è immutabile perché discende da un principio di diritto: *ius* e non *lex*⁴⁷.

⁴⁶ Alle origini, per così dire, del pensiero finanziario moderno, il problema era già presente. Non c'era l'Irpef, eppure il problema dell'"incastro" che nasce dalla progressività era già studiato. La proposta dell'imposta degressiva, riconducibile a De Viti de Marco, *I primi principi*, cit., 186 e 193, fu un tentativo di risposta al problema. L'idea dell'imposta degressiva consiste in questo: applicare "un'aliquota proporzionale dalle medie fortune in sopra"; sgravare gradualmente "le fortune inferiori, a misura che l'accumulazione della ricchezza assicura automaticamente redditi crescenti".

⁴⁷ Anche a questo proposito aderisco senza riserve alla ricostruzione di Zagrebelsky, *Intorno alla legge*, cit., 5 ss. Ampiamente, per una prospettiva ancora più ampia, Zaccaria, *La comprensione del diritto*, Bari-Roma, 2012, 29 ss.

8. I parametri di verifica: capacità contributiva complessiva o del singolo presupposto impositivo e prelievo globale o del singolo tributo

Vi è ancora un aspetto importante da esaminare: quali sono esattamente gli elementi del rapporto ai quali riferire il limite massimo? Insomma, su cosa e come si verifica quel 50 per cento?

In termini molto generali si è visto che elementi del rapporto sono, per un verso, il prelievo o le aliquote corrispondenti ai vari scaglioni, e, per l'altro, la ricchezza o la capacità suddivisa per scaglioni.

Portiamo l'analisi più in profondità. Ad ogni elemento del rapporto può essere dato contenuto diverso. Il prelievo può essere inteso come prelievo globale gravante sul contribuente oppure come prelievo corrispondente al solo tributo sottoposto a verifica; la ricchezza o la capacità può essere vista come capacità complessiva dell'individuo, oppure come capacità espressa dal singolo presupposto impositivo⁴⁸.

Per me elementi del rapporto sono la capacità rappresentata dal singolo presupposto e il prelievo riferito a tutti i tributi aventi ad oggetto manifestazioni di capacità contributiva riconducibili alla stessa fonte alla quale si collega il presupposto dell'imposta sottoposta a giudizio. Se venisse ripresa la capacità complessiva - e non quella espressa dal presupposto del singolo tributo - la Corte costituzionale non potrebbe essere investita della questione e, in ogni caso, non potrebbe esercitare l'ufficio di giustizia. Non solo diverrebbe assai difficile determinare questo tipo di capacità, ma la questione non potrebbe essere accolta neppure dal giudice *a quo*, il quale, dovendo valutarne la rilevanza nella lite, sarebbe giocoforza costretto a verificare non quel tipo di capacità (quella complessiva), ma quella espressa dal presupposto del tributo oggetto della lite stessa e quindi dalla specifica norma di cui si chiede il vaglio.

Anche ad ammettere, poi, che un processo possa essere in qualche modo incardinato davanti alla Corte, essa non potrebbe riconoscere l'eccessività del prelievo. Una tassazione configurabile

⁴⁸ La questione s'intreccia con la metodologia di determinazione della pressione fiscale studiata in scienza delle finanze (cfr. Cosciani, *Scienza delle finanze*, cit., 124 ss., 200 ss.). Il discorso si fa scivoloso e la distinzione tra approccio giuridico e quello economico corre sul filo di rasoio anche dal punto di vista dell'uso e della sorveglianza del linguaggio. Per il diritto la connotazione soggettiva delle situazioni giuridiche non consente di riportare la verifica di costituzionalità né al reddito nazionale, quale dato aggregato, né al complesso delle entrate tributarie, assunte indistintamente e impersonalmente su base statale o locale, come fa l'economia. È quanto basta per abbandonare la logica "nazionale" propria di questa scienza - e fatta propria, in verità, anche da alcuni giuristi - ed entrare nel campo "individuale" del diritto (a favore di una "misurazione" sulla ricchezza nazionale, Stevanato, *La giustificazione*, cit., 314 ss., ed anche, seppure in termini meno netti, Fedele, *Ancora*, loc. cit.). Ancora una volta, la dimensione "macro" non può venire in considerazione nel mondo giuridico, ma non per una preclusione di principio, ma perché il nostro sistema normativo è imperniato, anche dal punto di vista del processo incidentale di costituzionalità, sull'individuo.

come espropriativa per il titolare della sola capacità manifestata dal presupposto del tributo contestato, potrebbe non esserla per chi possiede una capacità complessiva composta da ricchezze di fonti ulteriori. Ad esempio, estremizzando il ragionamento, per chi ha 10 milioni di euro di reddito sottoposto a tassazione alla fonte a titolo definitivo, un'imposizione progressiva del 100 per cento di un reddito d'impresa di 100 mila euro non potrebbe essere considerata "eccessiva": il prelievo sul reddito d'impresa, rapportato alla capacità complessiva, sarebbe solo dell'uno per cento. Eppure, rispetto al singolo presupposto assoggettato all'aliquota del 100 per cento, la tassazione non potrebbe che essere dichiarata confiscatoria.

Il giudizio di legittimità, quindi, può essere garantito solo privilegiando il singolo presupposto oggetto di verifica e la specifica capacità che esso manifesta.

Per l'altro elemento del rapporto, ossia il prelievo, il discorso si pone in termini esattamente contrari. Il carattere ablativo della tassazione non potrebbe essere verificato guardando solo al "peso" del singolo tributo, il quale, infatti, ben difficilmente potrebbe produrre, da solo, un simile effetto. Guardando al singolo "peso", potremmo giungere all'assurda conclusione di prelievi concretamente espropriativi se valutati come "insieme", ma non censurabili se guardati singolarmente, giacché in questa ristretta dimensione essi potrebbero apparire "non eccessivi", anzi perfettamente conformi ai precetti costituzionali⁴⁹.

Il prelievo va quindi valutato in relazione a tutti i tributi aventi ad oggetto la stessa fonte alla quale è riconducibile quello soggetto a giudizio. Così, ad esempio, si pensi al concorrere e, in qualche modo, alla concatenazione, rispetto alla fonte "attività d'impresa", tra imposte sui redditi, addizionali, imposte patrimoniali e IRAP.

Dal punto di vista procedimentale, del resto, il giudizio di rilevanza nel processo *a quo* - come in quello *ad quem* - non sarebbe impedito dalla molteplicità dei tributi concorrenti. Pare evidente,

⁴⁹ La proposta formulata può trovare qualche appiglio nella legislazione francese relativa a *l'impôt de solidarité sur la fortune* (ISF), che prevede la fissazione di un massimale per il prelievo. Descritto in termini molto semplici, il meccanismo di fissazione del massimale dell'ISF, disciplinato dall'art. 885, V bis, CGI, tende ad evitare che l'insieme delle imposte dirette dovute dal contribuente, comprese l'imposta sul reddito e l'ISF, superi una determinata percentuale dei suoi redditi. L'applicazione del massimale consiste nel sottrarre dall'importo della quota dell'ISF dovuta per l'anno in corso l'importo risultante dalla differenza tra, da un lato, il totale della quota dell'ISF dovuta per l'anno in corso e delle imposte sui redditi e, dall'altro, l'85% dei redditi percepiti dal soggetto passivo nell'anno precedente. Il meccanismo scatta, dunque, solo a condizione che l'importo totale delle imposte dirette - imposte sui redditi e imposta patrimoniale - superi l'85% dell'importo totale dei redditi. Il meccanismo di fissazione del massimale dell'ISF impedisce, in sostanza, che il prelievo complessivo superi l'85% della capacità contributiva espressa dal reddito. Mira quindi a modulare l'impatto dell'ISF in funzione, precisamente, dei redditi del soggetto passivo e tende, di conseguenza, a limitare il carattere potenzialmente confiscatorio dell'ISF, proprio come indicato dal Consiglio costituzionale.

infatti, che, per un versante, potrebbe essere proprio questa molteplicità a far diventare rilevante la questione e, da una diversa e speculare angolatura, il giudizio non potrebbe essere definito senza la risoluzione di questo profilo sostanziale, a sua volta intrecciato con l'applicazione nel processo *a quo* della disposizione sospettata d'incostituzionalità.

Come identificare, però, la specifica disposizione, se, com'è probabile, il limite viene superato dalla concatenazione di più tributi? L'individuazione, a mio avviso, deve cadere sulla legge che introduce l'elemento di superamento del tetto massimo e cioè sulla legge che introduce un nuovo tributo, oppure su quella che modula diversamente la quantificazione dell'obbligazione di imposte già esistenti⁵⁰.

⁵⁰ La tesi qui proposta aveva già costituito oggetto di parziale esposizione in miei precedenti lavori (si vd. *retro*, nota 1). Alcuni studiosi hanno ritenuto di muovere rilievi critici, proprio, a quella originaria ricostruzione (Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., 285 ss.). Me ne faccio carico. La tesi del "minimo vitale capovolto", si è scritto, sembra implicitamente muovere dalla convinzione che la progressività prevista dall'art. 53 della Costituzione debba essere declinata secondo moduli di progressività «continua». Sull'euro precedente a quello marginale, e via su ogni euro precedente a questo, l'aliquota dovrebbe continuamente decrescere, appunto, secondo il modulo della «progressività continua», in cui l'aliquota viene determinata con formula matematica, in modo che la stessa risulti una funzione continua e crescente della base imponibile. In sostanza, chi ha sollevato dubbi dice: la tesi del "minimo vitale capovolto" è forse corretta se riportata al modello della progressività «continua», ma siccome sono concepibili varie forme di progressività - oltre a quella «continua», esiste la progressività «per classi», «per scaglioni», per «detrazioni» - essa cade definitivamente se riportata ad una di queste forme e in particolare a quella più diffusa, ossia alla forma di progressività per scaglioni (qual è quella caratterizzante l'IRPEF). A riprova della fondatezza della critica si prospetta questo esempio: "si pensi a che cosa accadrebbe applicando una progressività per scaglioni con due sole fasce imponibili ed una esenzione alla base in corrispondenza del «minimo vitale», applicando quindi un'aliquota del 10% in corrispondenza del primo scaglione imponibile (ad esempio, da 10 a 20 mila euro, con una quota esente fissata a 10 mila euro), ed una aliquota elevatissima, poniamo del 90 o del 95%, sullo scaglione successivo (oltre 20 mila euro). Un sistema del genere rispetterebbe sia la tutela del minimo vitale che l'indicazione costituzionale «criteri di progressività», ma avrebbe effetti sostanzialmente confiscatori sui redditi di poco superiori al minimo esente, di fatto livellando le ricchezze private e appiattendole a circa 20 mila euro". Il principio di progressività, pertanto, non sarebbe utilizzabile per ricavare un limite massimo all'imposizione. L'argomentare è arguto, ma infondato. La critica dà per presupposto che il legislatore possa fare ciò che vuole sul piano della modulazione delle aliquote e degli scaglioni. Così non è. Il principio di progressività, per come io lo leggo, ne è impedimento diretto: non solo perché declinazione dei diritti di libertà ed uguaglianza, ma perché parametro "riempitivo" dei vaghi criteri di "ragionevolezza", "non eccessività", "sopportabilità", e quindi parametro di verifica dell'arbitrarietà. Ecco la prima ragione per la quale l'esempio dianzi ricordato non è in grado di dimostrare l'infondatezza dell'impostazione che intende combattere. Seguendolo, anzitutto, si avrebbe un livellamento degli averi, come espressamente si sostiene. Ci troveremmo di fronte, insomma, ad una progressività solo formale, ma sostanzialmente elisa da quel livellamento. Effetto, questo, invece, che il principio di progressività - sempre per come io lo intendo - esclude in radice. D'altra parte, è proprio la lettura che propongo ad impedire anche la realizzazione dell'ulteriore effetto che la critica, invece, finisce per introdurre: l'effetto espropriativo, che poi è l'altra faccia del livellamento. Il metodo scientifico, compreso quello giuridico, si fonda su una regola cardinale: la ricostruzione, la teoria deve essere in grado di "reggere" gli estremi, le ipotesi "scolastiche" comprese. Se queste sono inconciliabili coi principi, vuol dire che il metodo, prima, e la teoria, dopo, non sono scientificamente validi. La verificabilità, nelle scienze "molli", com'è il diritto, non può consistere nella

Sono consapevole delle difficoltà che in concreto possono emergere nella determinazione e quantificazione di questi parametri. Quel che più mi spaventano, però, sono altri profili. È anzitutto l'ossificazione ideologica che ancora circonda il tema del limite quantitativo massimo all'imposizione e la visione formalistica che ancora circonda, anzi inzuppa di sé il nostro modo di ragionare sul diritto.

"Che Dio ti salvi dalla guazza e dagli assassini", fu l'augurio che il grillo parlante fece all'intraprendente Pinocchio. Lo stesso augurio rivolgo io a chi crede nell'avventura intellettuale.

sperimentazione delle ipotesi. Da noi la verificabilità coincide con la razionalità, coerenza e onnicomprensività del ragionamento (teoria) e dei risultati (ipotesi) rispetto ai principi, comprese le ipotesi che si collocano ai margini. Ebbene, siccome la prova dell'infondatezza di una teoria non può esser data con argomenti costituzionalmente illegittimi, seppure solo scolastici, dubito che la contestazione e l'esempio proposti, poiché contrari ai principi costituzionali, possano confutare la tesi qui avanzata. Vi è poi una seconda, altrettanto fondamentale ragione che non consente di accogliere le critiche. Il modello da me proposto, lo vedremo subito in espressione numerica, non si adatta soltanto alla progressività «continua», ma può senz'altro convivere con la progressività per «scaglioni». Non è il tipo di progressività che inficia il ragionamento: privilegiando quella per «scaglioni» vi è solo l'esigenza di articolarlo diversamente e passare da una "formula matematica esprimente una funzione continua e crescente della base imponibile" (Stevanato, *op. loc. cit.*) ad una funzione più complessa. Per i giuristi è senz'altro un fastidio, ma la teoria rimane dimostrabile con un metodo oggettivo. In ogni caso, al di là della dimostrazione, che pure in altra occasione ho offerto, è il concetto che non cambia. Al cambiare della tipologia di progressività varia solo il modo nel quale opera la decrescita: mentre nella progressività continua il decrescere dell'euro marginale dal "minimo vitale capovolto" reagisce su ogni euro decrescente in maniera lineare, in quella per scaglioni la decrescita dell'euro marginale si applica al decrescere di ogni scaglione (come ho detto, riducendo di un euro marginale il "minimo capovolto" al decrescere di ogni scaglione, l'aliquota marginale corrispondente allo scaglione medesimo decrescerà più che proporzionalmente). Il nocciolo del ragionamento, quindi, rimane invariato.