

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

Dipartimento di Giurisprudenza

Dottorato di ricerca in Diritto pubblico e tributario nella dimensione
europea

XXVI ciclo

IUS/12 DIRITTO TRIBUTARIO

IL RAPPORTO TRA ETICA E FISCO AL CENTRO DELLA RIFLESSIONE DEL PENSIERO LAICO E RELIGIOSO.

UN'ANALISI DEI PRINCIPALI CONTRIBUTI

Supervisore:

Chiar.mo Prof. Claudio Sacchetto

Tesi di dottorato

Adriano DE AMBROSIS

Matricola n. 1017820

IL RAPPORTO TRA ETICA E FISCO AL CENTRO
DELLA RIFLESSIONE DEL PENSIERO LAICO E
RELIGIOSO.

UN'ANALISI DEI PRINCIPALI CONTRIBUTI.

Nullus videtur dolo facere, qui suo iure utitur.

[Paolo D. 50, 17, 55]

Ai miei cari

Sommario

Sommario	9
Introduzione	13
Capitolo I	23
Le teorie dello Stato e la funzione tributaria	23
PARTE PRIMA	25
Le teorie dello Stato e la funzione tributaria	25
1 Che cos'è l'Etica	25
2. L'ambito giuridico	26
3.) Cenni alla dottrina della Chiesa Cattolica	27
4) Etica fiscale	29
5 Comparazione di alcune Costituzioni in merito alla esistenza di principi sociali	34
6) Da Socrate a Kant	35
7) Il rapporto tra religione, etica e finanza. Religione e filosofica aristotelica sulla definizione di tassazione	37
7.1) Sulla scia di Aristotele. Il pensiero di Cicerone e San Tomaso d'Aquino	38
7.2) Fisco, baratto e gioco d'azzardo nel Medioevo. Il ruolo dei predicatori religiosi	39
PARTE SECONDA	45
Il tributo e il rapporto d'imposta nell'evoluzione dello stato moderno	45
8) Alcune definizioni di tributo in dottrina	47
8.1 La dottrina di Ezio Vanoni e Benvenuto Griziotti – La Scienza delle finanze e le ragioni del tributo	49
8.2) Le teorie dell'imposta	52
8.3) Il principio della rappresentanza, la Magna Charta del 1215 e la sovranità popolare.....	55
8.4) Il Diritto dell'Unione europea sulla tassazione, diritto internazionale e sovranità popolare	58
8.5) Il principio di "No taxation without representation"	60
9) La riserva di legge	64
PARTE TERZA	67
La funzione fiscale ed extrafiscale del tributo	67
10) Il contrattualismo	67
11) La funzione fiscale ed extrafiscale del tributo	68

12) La definizione di tributo	70
12.1) Il popolo Sovrano. La Rivoluzione francese, la visione solidarista dell'imposta.....	72
12.2) Le teorie dello stato da Aristotele a Montesquieu	73
12.3) Jean Bodin	73
12.4) Evoluzione dello Stato e capacità contributiva.....	75
12.5) Luigi Einaudi	76
12.6) Principi diritti e doveri.....	80
12.7) Il Capitale sociale	81
12.8) L'analisi filosofica e logica della fiscalità	86
13) Il neoliberalismo in campo fiscale	86
14) La elaborazione del rapporto fisco - contribuente data dalla dottrina sociale della Chiesa Cattolica.	88
Capitolo II.....	95
1) Premessa	97
2) Il pensiero di Ezio Vanoni nel sistema di valori della nostra Costituzione	103
2.1) La dottrina italiana di diritto finanziario. Benedetto Griziotti.....	104
2.2) La giurisprudenza della Corte costituzionale in tema di capacità contributiva	106
3) Tributo e sovranità dello stato.....	119
4) La dottrina del cosiddetto "minimo vitale"	124
4.1) La capacità contributiva (), () come il tertium comparationis () dell'equità in campo tributario	127
4.2) Sull'interpretazione del concetto della giustizia tributaria	131
4.3) Il framework dei principi costituzionali	136
5) Ezio Vanoni e i lavori della Sottocommissione dei settantacinque. ().....	138
6) Che cos'è l'uguaglianza.....	140
7) La tutela dei diritti individuali di proprietà e il loro (possibile) restringimento a causa dello sviluppo degli interessi collettivi riconosciuti dalla Costituzione .	146
7.1) I diritti proprietari e la fiscalità, non un trade off ma reciproca necessità	148
8) Ulteriori riflessioni sull'articolo 53 Cost.	151
8.1) Il significato della solidarietà e della capacità contributiva nella Costituzione italiana.....	153
9) La dottrina costituzionale tedesca.....	153
9.1) I valori fondamentali e il principio di equità nell'ordinamento comunitario .	157
10) L'obbligazione tributaria.....	158
10.1) Moralità ed etica tributaria. Il pensiero di Klaus Tipke.....	169
Tax and Justice.....	169
Capitolo III	173
PARTE I	175
1) Premessa	175

2) L'omo oeconomicus	178
3) Giustizia e equità nel tributo	179
La posizione della Chiesa Cattolica	180
4) Welfare finanza e teorie sull'eguaglianza.....	182
5) Tassazione, individuo e collettività.....	186
6) L'Assemblea Costituente	188
7) La Chicago Law School - l'Economic Analysis of Law.....	191
8) Benvenuto Griziotti e la Scuola Pavese,.....	194
9) L'Utilità sociale e mercato	195
PARTE II.....	199
10) La sovranità.....	199
10.1) La tutela del diritto di proprietà. Il pensiero di John Locke.....	203
10.2) Globalizzazione e diritti. La rule of law	206
11) Le cause della crisi di sovranità fiscale degli Stati.....	211
12) Il pareggio di bilancio in Costituzione	217
13) Autorità e consenso in campo tributario europeo	221
Capitolo IV	227
Etica pubblica ed etica fiscale	227
1) Premessa	229
2) Etica del fisco, il dialogo tra fisco e contribuente	231
La legge 27 luglio 2000, n 212, "Statuto dei diritti del contribuente" aspetti comparati.....	231
2.1) Tutela del contribuente, illegittimità degli atti retroattivi e legittimo affidamento.....	232
3) Etica nell'amministrazione pubblica in USA.....	237
3.1) Le regole morali di comportamento dei funzionari federali in US	243
4) La vigilanza del cittadino sulle modalità di spesa.....	244
4.1 Comunità, mercato, imparzialità delle leggi, giustizia distributiva	245
5) Profili dell'evasione fiscale in Italia	247
5.1) Alcuni dati sull'evasione in Italia	251
Parte Seconda	257
6) La Corte Costituzionale italiana e i rapporti con le sentenze della Corte EDU	257
7) La giurisprudenza della Corte costituzionale	260
7.1) Principi EDU – Costituzione etica fiscale.....	261
7.2) La giurisprudenza della Corte Europea dei diritti umani.....	263
8) Un accenno all'Imposta sul Valore Aggiuntoe la giurisprudenza europea sulla lotta alle frodi	264
9) La Corte Europea sui Diritti Umani (CEDU) e la tassazione.....	265
10) Etica dell'Amministrazione tributaria	268
Conclusioni	271

BIBLIOGRAFIA.....277

INTRODUZIONE

Il presente lavoro non ha certo l'ambizione di voler presentare una trattazione esauriente sulla questione dell'etica fiscale.

Il tema della questione del rispetto di condotte, atteggiamenti etici tra i soggetti del rapporto d'imposta è di fondamentale importanza. Ma anche la questione dei requisiti etici o dell'eticità dell'imposta, gli aspetti di equità e di redistribuzione che essa rappresenta o dovrebbe rappresentare disegnano un filone di indagine di grande stimolo e di attualità (1).

(1) The notion of tax is affected by elements including historical, political and even sociological and anthropological insights. (...) What is the aim of taxation? Though the teleological method is disputed as a legal criterion, it is still useful for our purpose. (...) taxation is intended as a financial activity directed toward gaining revenues for public expenses. The public expenses must satisfy the general interest of individuals or the community. (...) All this problems can be solved only within the political context. The payment of public expenses is the real and substantial function of taxation. (...) From a more economic point of view, the reason for taxation should be the need to finance the "public goods", those that individuals should not or would not produce because nobody would buy them (R. A. Musgrave, *Public finance in a Democratic Society: Social goods, taxation and Fiscal Policy*, vol. II, NY University Press, NY, 1986). From a more sociological point of view, which can be a variance of the commutative theory asserted by Paul Kirchhof in Germany, income of individuals is the result of the cooperation between individuals and

La tesi che qui si sta introducendo rappresenta dunque solo una esortazione per ulteriori studi e approfondimenti sulla materia dell'etica e della fiscalità.

La ricerca attraversa anche, sia pur nel primo e nell'ultimo capitolo il discorso del diritto tributario dal punto di vista positivo. In particolare nello studio si affrontano aspetti legati alla capacità contributiva (art. 53 Cost.) legati così come prevede l'ordinamento e la dottrina ai principi di equità, di giustizia, uguaglianza e solidarietà così come sono stati cesellati nei diritti primari della Carta Costituzionale (artt. 3, 2 Cost).

Nel primo capitolo si è voluto dare un taglio introduttivo allo studio affrontando con una prospettiva di analisi storica delle dottrine politiche e giuridiche la "questione" dell'etica nel fisco o dell'etica nella fiscalità.

In che modo tassare, che cosa sottoporre a tassazione sono i dilemmi che assillano i governi oggi (2). La crescita dell'economia pubblica intesa come i servizi e le funzioni che lo Stato moderno ha intrapreso nel tempo comportano la essenzialità della funzione fiscale e gli ineludibili oneri della spesa pubblica di cui l'interesse fiscale è conseguenza. Ma la voracità dello Stato connessa con l'interesse fiscale corrisponde anche ad un'etica nella tassazione? Questa è la domanda che oggi dobbiamo porci. I contribuenti sono tutti uguali davanti alla legge fiscale oppure ci

State. The State and its tax system are production factors. The duty to pay taxes arises because the State provides public services and from the idea that people belong to and have a duty to the State. Conversely, the Tax Freedom Theory developed by Robert Nozick postulate that taxation should be the cost for non participation of the State in the economic field and for the passive role given to individuals. (R. Nozick, *Anarchy, State and Utopia*, New York, 1974).

(2) Se la tassazione diventa un furto, diventa una rapina nei confronti dei contribuenti, allora il corollario sarà che la *quota equa d'imposta* da pagare sarà pari a (0). Ma così non è, nello Stato moderno, l'appartenenza alla cittadinanza comporta così come è scolpito nella Carta costituzionale il dovere di contribuire alle spese "sulla base della propria capacità contributiva". La questione sarà invece determinare l'efficienza e l'efficacia con cui lo stato spende le risorse acquisite, quale è la percezione della legalità fiscale nel cittadino - contribuente; e se veramente tutti coloro che possono in base alla loro capacità economica contribuiscono effettivamente in maniera "equa. L'evasione fiscale inoltre non è mai etica, il contribuente che prevale sugli altri non corrispondendo le tasse lo fa in maniera predatoria sfruttando l'onestà e la buona fede dei contribuenti onesti.

sono delle disparità dovute alla loro diversa forza contrattuale nei confronti dello Stato e, verrebbe da dire nei confronti dell'organizzazione amministrativa dello Stato: Governo, Parlamento Pubblica amministrazione.

Quali risorse economiche tassare, come tassarle, costituiscono delle decisioni fondamentali, probabilmente le più importanti per un governo. Perché dal come e dal quanto dipenderanno le risorse ma anche dalle categorie di contribuenti colpite dipenderanno quali e quante politiche potranno essere realizzate.

Quante e quali esigenze soddisfare, se attuare una scossa all'economia oppure limitarsi ad "utilizzare il cacciavite" nelle fasi economiche recessive o espansive.

La *flat tax*, tassare più i consumi o il reddito (3), quali tipi di reddito da lavoro, d'impresa di capitale, il grado di progressività della tassazione complessiva sono questioni rilevanti. La sfida per teorici e i *policymakers* è quella di comprendere anzitutto come tassare prima di assumere la decisione di che cosa tassare.

La diversa flessibilità dei fattori economici, gli effetti regressivi o progressivi dell'imposta insieme alla considerazione dei vincoli sopranazionali sono i cardini ineludibili per qualsiasi politica di bilancio.

Nel percorso di studi incominciato si è stati attenti a orientare la bussola dal lato della Costituzione, cercando di tenere sempre presenti i principi costituzionali contenuti negli articoli 2, 3 e 53 Cost.

Il punto di partenza, è alla fine dei conti anche il punto d'arrivo, l'equità corrisponde alla giustizia della (nella) tassazione (4).

(3) Il Professor Daniel Shaviro della New York University analizza come il modo misurare la ineguaglianza è il più importante problema nel dibattito sulla "tax justice". Egli suggerisce che i metodi tradizionali di misurazione della ineguaglianza che includono reddito, consumo, e ricchezza non sono sufficienti. Tali misure possono essere prese in considerazione solo come elementi di misurazione solo approssimativi dell'ineguaglianza. Occorrerà valutare come diverse modalità di tassazione influiscano sulla efficienza allocativa delle risorse e sulla distribuzione del reddito, senza basarsi su argomentazioni di tipo ideologico o filosofico. Cfr. D. Shaviro, *Endowment and Inequality*; in *Tax justice, the ongoing debate*, [The Urban Institute Press, Washington D.C.], 2002, p. 123 ss.

(4) La «giustizia» della legge per Sofocle sta nella moderazione che deriva dall'osservare le faccende umane nella loro complessità. Vedi le ultime considerazioni del coro (vv. 1350-

L'equità in campo fiscale non discenderà da delle considerazioni morali o religiose ma *dal senso comune*, da considerazioni e riflessioni che riflettono una logica che potremmo definire di "etica laica".

L'efficienza di un sistema tributario corrisponderà a un'etica, quindi alla giustizia della funzione di riparto della spesa pubblica tra i consociati sulla base del principio di capacità contributiva.

Il fisco deve essere equo perché altrimenti esso semplicemente non è. La bussola per orientarsi è l'equità, altrimenti il sistema alla fine imploderà. Un sistema tributario deve essere giusto non per una condizione morale ma perché se non è "giusto", alla fine sarà lo Stato stesso a non poter più reggere il peso delle ingiustizie e delle rivendicazioni sociali.

Un sistema fiscale iniquo non sarà in condizione di adempiere tutti i compiti e funzioni che gli sono affidate e per le quali gli è stata attribuita potestà legislativa in tema di fisco (5).

La tesi che si sostiene è la seguente.

L'equità deriva dall'etica dei comportamenti, da leggi tributarie che siano idonee perlomeno a non creare nuove disparità, ineguaglianze.

La consapevolezza dell'equità giunge dalla concreta funzionalità della macchina amministrativa dello Stato. Un'equa imposizione è per forza di cose legata ad un'azione efficace della pubblica amministrazione, che sia allo stesso tempo efficiente e solidale.

Queste essenziali idee corrispondono alla concezione di stato moderno e democratico. Non le stiamo architettando ora. Esse sono insite nell'elaborazione costituzionale della giustizia. Sono state incise nella Carta del 1948 dai Padri costituenti.

1353) che riguardano la saggezza e invitano a evitare i discorsi megalomani che i superbi. Creonte, ma anche, in opposizione Antigone «*a duri colpi espongono*» e «*spesso danno luogo nell'età più tarda a cosciente saviezza*». Cfr. G. Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*. Il Mulino, 2008, p. 70.

(5) Si potrebbe tentare di trarre ed anticipare una prima conclusione, ovvero che il processo di identificazione dello stato Comunità con la democrazia (*potere del popolo Sovrano*) è da considerare strettamente legato alla natura essenziale del fattore fiscale per la stessa sopravvivenza dello Stato.

E' la stessa Costituzione italiana che può aiutarci a dare una *giustificazione etica* del tributo nell'accezione moderna del termine. Tale definizione sarà rispettosa dei principi costituzionali di *uguaglianza e di solidarietà* che sono il frutto del bilanciamento dell'interesse fiscale dello Stato (ossia il dovere per tutti di contribuire sulla base della propria capacità) con i diritti di proprietà e di libera iniziativa privata tutelati anch'essi nella Costituzione del 1948.

La questione fiscale, quella dell'equità del fisco è quindi tra le più complesse e problematiche nella struttura statale (6).

Il fisco, l'etica applicata al fisco non sarà un tema facile e neppure comodo da affrontare. Questo ci rimanda agli argomenti più radicali della concezione di Stato, di organizzazione, di comunità e di democrazia.

La trattazione del tema etica e fisco non dispensa chi lo affronta dal rischio di lasciarsi afferrare da passioni e da emozioni che esulano dall'argomento strettamente scientifico. Peraltro tali passioni a volte non sono sempre facilmente governabili.

In ogni collettività organizzata ci saranno sempre delle opere da realizzare e da gestire in comune. La realizzazione di tali opere e tali attività richiede i mezzi (le energie, i beni, le iniziative) utili al fine del raggiungimento di questi obiettivi che sono indispensabili per una convivenza ordinata e civile, ed ecco che reperire le risorse necessarie diventa fondamentale.

Nelle società democratiche, cioè quelle non fondate sulla rapina o sulla spoliazione ma sul consenso espresso attraverso il voto democratico, è imprescindibile che agli oneri "pubblici" si debba far fronte con il concorso di tutti i membri della collettività, o quantomeno, di chi è effettivamente in grado di concorrervi.

(6) Taxation is a cornerstone of this and every other civilization on the grand scale in the UK it has sparked a civil war, a war of independence, riots, rebellions and fall of governments, but it is also a part of most people's everyday life and not just of non domicilies, private equity groups or hedge funds. Above all, it is one of the principal relationships between the citizen and the state.: "*Taxation and representation are inseparable... whatever is a man's own, is absolutely his own; no man has a right to take it from him without his consent either expressed by himself or his representative*". Lord Camden, speech in the House of Lords, 1766 UK.

Quando si analizza la “dura realtà” del bilancio dello Stato in deficit, le questioni di giustizia e l’equità nella tassazione divengono centrali.

Storicamente è stato dimostrato che la questione fiscale va ben oltre i soli aspetti tecnici della tassazione o della legislazione specialistica per abbracciare una rilevanza sociale e politica di fondamentale importanza nella vita e per lo sviluppo degli Stati. Senza il fisco lo Stato non va avanti e la convivenza civile è impossibile.

Nel pensiero liberale classico, predominante dalla fine del Cinquecento fino all’Ottocento e oltrepassando le due grandi rivoluzioni democratiche, quella francese del 1789 (7) e la quella d’indipendenza Americana del 4 luglio 1776, prevaleva largamente la teorizzazione del principio di “*laissez faire e laissez passer*”. Il *laissez faire* propugnava soprattutto in economia un divieto quasi assoluto di ingerenza dello Stato nella regolazione dei diritti di proprietà (8) (9). Poi tutto cambia con l’avvento dello Stato moderno e democratico, attraverso il principio del voto universale e l’acquisizione del concetto di cittadinanza e il correlato acquisto di diritti e doveri mutui per i cittadini e lo Stato.

L’intervento dello Stato nell’economia, le attività di regolazione dell’attività dei privati all’epoca del *laissez faire* non era consentito. Nella visione liberale dell’epoca

(7) La Rivoluzione francese, o Prima Rivoluzione francese (per distinguerla dalla Rivoluzione di Luglio e dalla Rivoluzione francese del 1848) fu un periodo di radicale sconvolgimento sociale, politico e culturale che intercorse tra il 1789 e il 1799, esso segna il limite tra l’età moderna e l’età contemporanea nella storiografia. Durante questa rivoluzione fu emanata la Dichiarazione dei diritti dell’uomo e del cittadino, che è alla base di tutte le costituzioni moderne.

(8) Nella teoria neoliberista l’intervento nella tassazione da parte del potere pubblico è stato visto nel quadro di un “contesto di natura transattiva” ovvero, all’interno di un rapporto contrattuale tra il contribuente e la figura dell’ente impositore.

(9) Secondo il principio democratico tutti i cittadini votano per questo o per quel programma che sono stati loro sottoposti dai loro *mandatari* (utilizziamo volutamente questa accezione di tipo ottocentesco per definire i rappresentanti del popolo, la gente come si direbbe oggi). I mandatari stabiliscono, sulla base del mandato loro attribuito in concreto, gli elementi essenziali della tassazione e l’ammontare delle spese che di conseguenza potranno o non potranno essere sostenute con le risorse acquisite.

lo Stato doveva occuparsi solamente di garantire le funzioni essenziali a favore della collettività (10).

Lo Stato si doveva occupare di ordine pubblico, della difesa dei confini e delle relazioni internazionali e poche di più. Non gli era consentito di intromettersi nella attività di regolazione dei rapporti tra privati come invece avverrà diffusamente in seguito. Nello Stato di matrice liberale la persona veniva identificata con i suoi diritti proprietari e il suo patrimonio aveva acquistato una propria naturale legittimazione morale.

In nome della liberazione dell'individuo dallo "*Stato Leviatano*" (oppressore) era considerata come ingiusta ogni forma di prestazione patrimoniale che non si ispirasse al criterio del beneficio. Ogni prestazione statale che non costituisse, in un'ottica di puro contratto, una remunerazione per il godimento dei pubblici servizi resi ai privati non sarebbe stata consentita (11). Solo dopo la seconda guerra mondiale, con la spinta avvenuta grazie anche al pensiero solidaristico di matrice cattolica, si è verificata una ulteriore e [forse definitiva] evoluzione della funzione dello Stato e di conseguenza anche della funzione della tassazione.

L'aumento imponente della funzione fiscale è necessariamente da porre in collegamento con le accresciute esigenze sociali che hanno sostenuto il considerevole ampliamento della funzione di garanzia che lo Stato moderno è stato chiamato a esercitare nei confronti dei diritti positivi di libertà (12). Questo soprattutto nell'Europa continentale, come vedremo negli stati di cultura anglosassone e negli

(10) Cfr. J. Waldron, *Two Sides of the Coin*, in Id, *Liberal Rights*, Cambridge, 1997, p. 20 e Id "*The Right to Private Property*", Oxford, 1991, ove retoricamente ci si chiede: .."«*proclamare i diritti del welfare significa ..supplicare i proprietari ad essere più generosi*» o vuol dire, invece, domandarsi in base a quale diritto essi pretendono di tenere qualcosa esclusivamente per sé innanzi al disperato bisogno degli altri?..".

(11) F. Gallo, "*Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*", in *Studi in onore di Enrico De Mita*, Collana Istituto Giuridico, Università Cattolica del Sacro Cuore. Jovene Editore, 2012, p. 503 ss.

(12) F. Gallo, op. cit. supra.

Stati Uniti in particolare ha prevalso la cultura della libertà economica e della valorizzazione dell'individuo e dei suoi diritti proprietari (13).

Nella concezione moderna lo Stato assume sotto il profilo fiscale il ruolo di "distributore dei carichi pubblici" utilizzando la leva fiscale per il raggiungimento dei fini che si intende prefiggersi (14).

Il primo capitolo della tesi tratta l'*analisi del fondamento etico del tributo* dal punto di vista della prospettiva giuridica che di quella storico politica. Si riportano anche degli accenni alle dottrine sullo stato e alla considerazione del dovere tributario nella religione cattolica (V. Mt. L'espressione è famosa: "Date a Cesare ciò che è di Cesare").

Nello specifico il capitolo si suddivide in tre parti. La prima parte descrive le teorie dello Stato e la loro relazione con la funzione tributaria. La seconda parte esamina la concezione di tributo e del rapporto d'imposta. La terza infine sviluppa il discorso sulla funzione fiscale ed extrafiscale del tributo (15).

Il secondo capitolo legge l'analisi del principio della capacità contributiva come è stato declinato all'interno della Costituzione, e la relazione con i principi inderogabili della uguaglianza e della solidarietà gli art. 3, 2 Cost..

(13) Anche se adesso sembra necessaria una inversione di rotta. Vedasi il dibattito sulla legge c.d. *Obamacare* che estende le tutele sanitarie alle classi meno abbienti che non possono permettersi una assicurazione sanitaria privata.

(14) Al riguardo, C. Sacchetto afferma: "(...) Quindi da un lato, un sistema tributario giusto si può creare statuendo principi generali di giustizia. Un diritto giusto anche nella prospettiva della sua attuazione, presuppone dei principi, delle regole, dei criteri o paradigmi". (...) "Tanto più necessari quando si tratta di diritti e doveri che devono valere nei rapporti reciproci tra cittadini giacché la mancanza di criteri in tale ripartizione dei carichi tributari si traduce in arbitrio. Questo è pacifico tanto nella filosofia morale che nella filosofia del diritto. In definitiva, una orientazione per principi si deve curare di statuire regole generali e valutarne le conseguenze". C. Sacchetto, *Riflessioni su Etica e Fisco*, in Studi in onore di Enrico De Mita, (vol. II). Università Cattolica del Sacro Cuore, Istituto Giuridico, Raccolte di Studi. Jovene ed. 2012, p. 838 ss.

(15) Tra le finalità extrafiscali del tributo senza dubbio rientra la promozione della famiglia e l'adempimento dei relativi compiti previsti dall'art. 31, co 1, Cost.

Nel terzo capitolo si discute della crisi dello stato vista come crisi della sovranità e delle sue conseguenze in campo fiscale anche alla luce anche delle riforme economiche istituzionali obbligate per gli stati che devono adeguare il proprio ordinamento a quelli internazionali di cui prendono parte. E' il caso dell'ordinamento comunitario e degli ordinamenti nazionali sulla scorta anche della giurisprudenza delle Corti europee.

Il quarto capitolo approfondisce il tema sul fronte dell'etica pubblica e fiscale. In questa parte del lavoro si è voluto analizzare la disciplina del rapporto tra il fisco e contribuente focalizzandosi sulla disciplina della legge 27 luglio 200, n. 212 (Statuto del contribuente) intesa come legge ordinaria ma con valenza para costituzionale in quanto ricca di principi a favore del contribuente verso la ricerca di una parità all'interno del rapporto d'imposta.

Per concludere il proposito di questo contributo non vuole di certo essere esaustivo, piuttosto esso vorrebbe essere solo una proposta o una metodologia per ulteriori ricerche.

CAPITOLO I

LE TEORIE DELLO STATO E LA FUNZIONE TRIBUTARIA

PARTE PRIMA

Le teorie dello Stato e la funzione tributaria

1) Che cos'è l'Etica – 2) L'ambito giuridico – 3) Cenni alla dottrina della Chiesa Cattolica – 4) Etica fiscale – 5) Comparazione di alcune Costituzioni in merito alla esistenza di principi sociali – 6) Da Socrate a Kant – 7) Il rapporto tra religione, etica e finanza. Religione e filosofia aristotelica sulla definizione di tassazione – 7.1) Sulla scia di Aristotele. Il pensiero di Cicerone e San Tomaso d'Aquino – 7.2) Fisco, baratto e gioco d'azzardo nel Medioevo. Il ruolo dei predicatori religiosi

PARTE SECONDA

Il tributo e il rapporto d'imposta nell'evoluzione dello stato moderno

8) Alcune definizioni di tributo in dottrina – 8.1) La dottrina di Ezio Vanoni e Benvenuto Griziotti – La Scienza delle finanze e le ragioni del tributo – 8.2) Le teorie dell'imposta – 8.3) Il principio della rappresentanza, la Magna Charta del 1215 e la sovranità popolare – 8.4) Il Diritto dell'Unione europea sulla tassazione, diritto internazionale e sovranità popolare – 8.5) Il principio di "No taxation without representation" – 9) La riserva di legge

PARTE TERZA

La funzione fiscale ed extrafiscale del tributo

10) Il contrattualismo – 11) La funzione fiscale ed extrafiscale del tributo – 12) La definizione di tributo – 12.1) Il popolo Sovrano. La Rivoluzione francese, la visione solidarista dell'imposta – 12.2) Le teorie dello Stato da Aristotele a Montesquie – 12.3) Jean Bodin – 12.4) Evoluzione dello Stato e capacità contributiva – 12.5) Luigi Einaudi – 12.6) Principi diritti e doveri – 12.7) Il Capitale sociale – 12.8) L'analisi filosofica e logica della fiscalità – 13) Il neoliberalismo in campo fiscale – 14) La elaborazione del rapporto fisco - contribuente data dalla dottrina sociale della Chiesa Cattolica.

PARTE PRIMA

LE TEORIE DELLO STATO E LA FUNZIONE TRIBUTARIA

1 Che cos'è l'Etica

Per iniziare a sviluppare compiutamente una esposizione sull'etica e il fisco è utile riportare dapprima la definizione di etica così come essa risulta dai principali dizionari.

Dalla radice etimologica del termine, la parola "etica" esprime: "*ciò che riguarda l'attività umana, che è valutabile col criterio di distinzione tra bene e male*" (1).

L'etica (quale comportamento cosciente verso il bene individuale o collettivo) non è riferibile solo all'individuo ma anche a delle entità superindividuali come lo Stato.

Lo Stato che legifera secondo un'etica o moralmente dimostra, alla stregua del cittadino che correttamente paga le imposte da lui dovute, il rispetto per la morale.

Precorriamo qui l'idea dell'etica cattolica (2) sulla imposizione fiscale che arriva perfino a giustificare la cosiddetta "*disubbidienza fiscale*".

(1) ["L'etica è una branca della filosofia. L'etica è la teoria dei principi, delle regole, dei criteri o dei modelli di valore della giustizia e del comportamento giusto. Benché nel linguaggio comune etica e morale siano utilizzato come sinonimi, l'etica va intesa concettualmente come la teoria del comportamento giusto e la morale come il comportamento o l'agire secondo questa teoria"]. Cfr. C. Sacchetto, in *Riflessioni su Etica e Fisco*. Rileggendo, alcune pagine di K. Tipke, op. cit. p. 837.

(2) In proposito, già nel primo intervento pontificale in materia di fisco, formulato da Pio XII innanzi all'Associazione internazionale di diritto finanziario il 2 ottobre 1956 si rinviene il fondamento della morale della Chiesa in tema di fiscalità: "*Nessun dubbio sul dovere di ciascun cittadino di sopportare una parte del gravame delle spese pubbliche. Ma lo Stato, dal canto suo, in quanto incaricato di proteggere e di promuovere il bene comune dei cittadini, ha l'obbligo di non distribuire tra questi che gli oneri necessari e proporzionalmente alle loro*

La trasgressione fiscale è addirittura ammessa dall'insegnamento della morale cattolica nel caso in cui le norme tributarie arrivino a violare palesemente i limiti voluti dal rispetto dei diritti umani (ad esempio nei casi di una imposizione confiscatoria. (3)).

2. *L'ambito giuridico*

In campo del rapporto tributario si tratta di evidenziare il carattere essenzialmente bilaterale dell'obbligazione fiscale. Il cittadino ha dei doveri verso lo Stato e lo Stato ha degli obblighi nei confronti dei cittadini. Il corollario a tale formulazione implica che la violazione dei doveri di contribuzione fiscale non si riduce solo a considerare il rapporto cittadino Stato.

Lo Stato sarà nel torto, dalla parte sbagliata nel rapporto quando ad esempio voglia espandere eccessivamente la spesa, oltre quanto è dovuto per i servizi erogati; oppure quando ampli la spesa pubblica improduttiva andando oltre le esigenze connesse con il bene comune.

Questo lo dice la morale comune.

risorse. L'imposta quindi non può divenire mai per i pubblici poteri un mezzo comodo per colmare l'ammanco cagionato da un'amministrazione imprevidente, per favorire un'industria o una branca di commercio a svantaggio di un'altra egualmente utile. Lo Stato dovrà astenersi da qualsiasi spreco di denaro pubblico; dovrà prevenire gli abusi e le ingiustizie da parte dei suoi funzionari, nonché l'evasione di coloro che vengono giustamente colpiti. Spesso le imposte troppo onerose opprimono l'iniziativa privata, frenano lo sviluppo dell'industria e dei commerci, scoraggiano le buone volontà".

(3) Alla considerazione di cui sopra si può aggiungere che l'imposizione potrebbe configurarsi come confiscatoria per alcune categorie di contribuenti e di favore per altre. Dipende dai presupposti, ossia dalle condizioni di riparto concretamente applicate in quel determinato contesto sociale. Così facendo alla lunga si possono verificare situazioni d'ingiustizia sociale.

3.) *Cenni alla dottrina della Chiesa Cattolica*

Vogliamo iniziare da quella celebre frase evangelica che impone, di *“dare a Cesare quel che è di Cesare”*. La frase appare a prima vista piuttosto chiara. Tuttavia il dilemma sarà quello di identificare *“ciò che è di Cesare”*, in altre parole quale è effettivamente la quantità di risorse che spettano al potere temporale cioè a Cesare.

Qualora “Cesare” dovesse esigere oltre alle proprie spettanze il contribuente sarebbe autorizzato a ritenere il pagamento di imposte con aliquote eccessive *“un pagamento eticamente indebito”* e, quindi, potrebbe in “coscienza” evitarlo.

Il primo intervento pontificale che si ricordi in materia di fisco risale al Papa Pio XII. Fu presentato innanzi all’Associazione internazionale di diritto finanziario il 2 ottobre 1956. In quella sede Pio XII affermava che *“Nessun dubbio sul dovere di ciascun cittadino di sopportare una parte del gravame delle spese pubbliche. Ma lo Stato, dal canto suo, giacché incaricato di proteggere e di promuovere il bene comune dei cittadini, ha l’obbligo di non distribuire tra questi che gli oneri necessari e proporzionalmente alle loro risorse. L’imposta quindi non può divenire mai per i pubblici poteri un mezzo comodo per colmare l’ammacco cagionato da un’amministrazione imprevidente, per favorire un’industria o una branca di commercio a svantaggio di un’altra egualmente utile. Lo Stato dovrà astenersi da qualsiasi spreco di denaro pubblico; dovrà prevenire gli abusi e le ingiustizie da parte dei suoi funzionari; nonché l’evasione di coloro che vengono giustamente colpiti(...). Spesso le imposte troppo onerose opprimono l’iniziativa privata, frenano lo sviluppo dell’industria e dei commerci e scoraggiano le buone volontà”*.

Da queste affermazioni del Papa Pio XII e dalla successiva dottrina cattolica possiamo ritrarre alcune importanti considerazioni con riguardo alla logica sottesa alla tassazione.

In primo luogo va rilevato come la dottrina cattolica chiarisce che il pagamento delle imposte è un dovere etico così come sottolinea viceversa il dovere etico dello Stato nel *configurare secondo giustizia il prelievo fiscale*.

Si tratta di prelevare i soli oneri necessari ed effettivamente esigibili in rapporto con le

necessità contingenti.

Anche la Chiesa Cattolica dunque nella sua interpretazione afferma che il prelievo fiscale non può essere [gonfiato] da sprechi e da inefficienze.

L'utilizzo delle risorse ottenute attraverso il prelievo tributario essendo a carico della collettività, deve essere improntato a *criteri di efficacia, efficienza e di sana gestione* (4). Da ciò deriva che sia l'evasore, sia lo Stato inadempiente rispetto al dovere di offrire dei servizi alla collettività, si collocano, sono al di fuori *dall'ordine etico* e dovranno ambedue essere valutati con la stessa unità di misura etica (5). Senza altre distinzioni riguardo alla gravità della mancanza commessa.

Se si suppone che tra le cause di giustificazione dell'evasione vi è quella "*di limitare gli sprechi statali*" allora non può disconoscersi il seguente corollario: ovvero che quando evade per trovare una qualche forma di giustificazione il contribuente dovrebbe avere come suo unico fine quello di volere evitare gli sprechi.

Ma la vera intenzione di chi evade va individuata attraverso il fine che è solo "egoistico". Questo fine, per quanto giustificato dalle inefficienze dello Stato, difficilmente costituirà esso da solo motivo esimente per una giustificazione etica del fatto di evadere.

(4) Cfr. *Commissione Giustizia e Pace*, fu diretta da S.E. Card C. M. Martini Milano, 2000.

(5) L'ottavo comandamento ("non dire falsa testimonianza") è correntemente interpretato in modo estensivo, includendo il dovere generale (etico - religioso) di dire il vero; se così fosse, questo dovere includerebbe anche il dovere di dire la verità, sul proprio patrimonio e sul proprio reddito, in sede di dichiarazioni fiscali. L'ottavo comandamento, però, appare divulgato in una forma abbreviata, mentre in Esodo e in Deuteronomio è formulato in un modo traducibile più fedelmente nei termini seguenti: "Non dire falsa testimonianza contro il tuo prossimo". Così inteso, il dovere di verità, elevato a contenuto di Comandamento, non è "generico", ma si riallaccia al valore della "testimonianza" in sede processuale. Quindi, l'interpretazione semplificata ed estensiva è fortemente dubbia. Ciò non vuol dire che, nell'etica cattolica o cristiana, non vi sia il dovere di dire la verità: ma vuol solo dire che tale dovere di verità (generalizzato) verosimilmente non può poggiare sull'ottavo comandamento.

4) Etica fiscale (6)

Rendere una definizione di *etica* e *fisco* è alquanto complicato. Possiamo solo mutuare dall'insegnamento di Ezio Vanoni che affermava che l'etica fiscale è la dottrina che studia ciò che è da considerare *morale nella pratica applicazione dei comportamenti in campo tributario da parte di tutti gli attori coinvolti nell'attuazione del rapporto tributario*. (7) (8)

Nell'ideale di democrazia, la storia che giunge fino a noi dall'antica Grecia è quella indicata nel famoso dialogo tra che distingue *tra la via di Alcibiade e la via di Antigone*. Entrambi, nel loro dialogo, invitavano a guardare il *nomos* (la legge) nella sua complessità: guardare questo strano prodigio che è la legge “*da entrambi i lati*” (Antigone, v. 376) significherà introdurre due possibili visioni: l'una nella quale la complessità del diritto viene afferrata sincronicamente; l'altra, diacronicamente. Alcibiade rappresenta la prima possibilità; Antigone, la seconda.

Alla domanda che cos'è la legge Senofonte, (9) ci ha riportato il famoso discorso tra l'allievo Alcibiade e il suo maestro Pericle (“che fu il principe della democrazia ateniese”).

Alcibiade a Pericle su legge e violenza: “*Dimmi, Pericle, mi sapresti insegnare che cosa è la legge?*” “*Non è un desiderio difficile da soddisfare il tuo, Alcibiade, se vuoi sapere che cosa sia la legge, [risponde Pericle], sono leggi tutte queste che il popolo,*

(6) “El resultado es que al profundizar en los detalles pierde atractivo la gran propuesta del maestro”. (trad. It.) Il risultato di tentare di approfondire i dettagli ci fa perdere interesse per la grande idea del maestro.

(7) Per quel che riguarda la definizione di rapporto tributario (o d'imposta) Ezio Vanoni affermava che: “*La norma tributaria è dunque norma giuridica. Come tale essa presenta il carattere della bilateralità: mentre da un lato stabilisce un dovere, dall'altro costituisce un diritto dello Stato al prelevamento del tributo*”.

(8) Ezio Vanoni già negli anni cinquanta considerava che l'imposta deve basarsi sulla ricchezza degli individui ma deve discriminare la data quantità di ricchezza degli individui in base ad altri fattori presi dalla stessa dinamica della ricchezza (reddito, produzione, scambio e consumo) o le condizioni personali del soggetto. Il Vanoni accettava la teoria distributiva che è contrapposta a quella c.d. commutativa. La regola che il legislatore deve rispettare è quella che a eguali situazioni corrispondano eguali oneri e viceversa, quindi lo stesso carico fiscale.

(9) Senofonte, *Memorabilia*, I, 2, 40-46.

dopo essersi riunito in assemblea e dopo aver deliberato, fa mettere per iscritto, dichiarando ciò che si deve e ciò che non si deve fare (...) tutto ciò che chi comanda una città (popolo, despota o oligarchi), dopo aver deliberato, fa mettere per iscritto che si debba fare, si chiama legge”. [...] “Ma violenza [bìa] e illegalità [anomìa] - chiede Alcibiade – che cosa sono, Pericle? Non si hanno forse quando il più forte non persuade [mè peïsas: non avendo persuaso] bensì prevarica sul più debole, costringendo a fare ciò che lui decide?” [...] “Credo [...] che tutto ciò che si costringe qualcuno a fare, senza che sia persuaso, facendolo mettere per iscritto oppure no, sia sopraffazione piuttosto che legge”. “E allora – chiede ancora Alcibiade – ciò che tutto il popolo, esercitando il suo dominio sui più ricchi, fa mettere per iscritto senza averli persuasi, sarebbe sopraffazione piuttosto che legge?!” Ecco l’arretramento dell’uno e il motto di spirito dell’altro: “Certo, Alcibiade [...] anch’io, quando avevo la tua età, ero terribile in questo genere di discussioni: mi ci dedicavo e producevo sofismi come quelli che, a quanto vedo, pratici tu stesso”. E Alcibiade: “Magari ti avessi conosciuto allora, Pericle, quando su questi argomenti superavi te stesso!” (10).

Il testo, ricco di stimoli, è la testimonianza di una discussione che percorre la storia della democrazia ateniese e riguarda, in particolare, un momento in cui l’assemblea popolare (il popolo della piazza o della piazza virtuale di internet si direbbe magari oggi!..) si era affermata come la fonte principale del diritto (11).

In tema di osservanza delle leggi (leggi dello Stato a cui si appartiene) la posizione socratica è al riguardo radicale: *“osservanza” alle leggi dello Stato anche quando l’osservanza ci conduce ingiustamente alla perdita dei beni maggiori.* Socrate, motivava così il proprio rifiuto di fuggire, dicendo ai propri discepoli che fuggendo salverebbe la propria vita, ma violerebbe le Leggi; due valori diversi e gerarchicamente incomparabili: meschinamente inferiore e privato il primo, maestosamente superiore e pubblico il secondo.

(10) Cfr. G. Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*, Il Mulino Saggi, 2008, p. 55 e ss.

(11) Vedi la celebre frase ciceroniana: *“servi legume sumus, ut liberi esse possimus”*, Cicerone, *Pro Cluentio*, LIII, 146.

Le dottrine dello Stato ammettevano delle forme di governo con una differenziazione sociale tra chi esercitava il potere di comando e chi ne era escluso. Il moderno ideale democratico, anche nella sua forma più radicale (quella del governo di tutti) (12) rimane nella possibilità per coloro tutti che godono del diritto di cittadinanza di poter esercitare anche il loro diritto di scelta attraverso l'esercizio del voto.

In tal caso, tutto il popolo agisce *en corps*, è capace di una "volontà generale" (13) esso dà la legge a se stesso, non c'è bisogno di persuasione, perché tutti sono autori della legge, secondo quell'ideale democratico, utopistico, propugnato da Rousseau (14) ma questo non rientra nella tipologia classica di forma di governo.

Nella democrazia greca il *demos* agisce *en corps*, ma esso è un "*corpo parziale*", esso è fatto di molti ma non da tutti e questi "molti" che agiscono sono socialmente omogenei. Nella domanda di Alcibiade, se e quando la deliberazione del *demos* sia *bia* e non *nòmos* si riscontra dunque un sottofondo, un pregiudizio e persino una preoccupazione aristocratici: noi, secondo le nostre concezioni, ci preoccuperemmo

(12) Vedasi oggi in Italia, in seguito alla crisi dei partiti, la nascita di alcuni movimenti sul web, ove vengono ripetute all'infinito delle parole d'ordine quali il "*governo dei cittadini*". Tuttavia, questo movimento "dal basso" si alimenta attraverso forme di comunicazione, raccolta del "consenso" e orientamento delle opinioni per mezzo dell'uso d'internet e di blog facendo al rispetto sorgere molti dubbi sulla sua reale democraticità interna.

(13) G Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*, Il Mulino, Saggi, 2008, p. 57 ss.

(14) J.J. Rousseau, *Du contrat social ou Principes du droit politique*, Libro II, cap. 6; trad. it. "*Il contratto sociale*", Torino Einaudi, 1976. Alla fine del Settecento, la nozione di democrazia come il "regime di tutti" era pacifica: v. I. Kant, "Per la pace perpetua" (1795), in Id. "Scritti politici e di filosofia della storia e del diritto", Torino, Utet, 1956, p. 294: "Le forme di uno Stato (*civitas*) possono essere ripartite o secondo la differenza delle persone che rivestono il potere sovrano, o secondo il modo di governare il popolo da parte del sovrano, qualunque esso sia. La prima si chiama propriamente la forma del dominio (forma imperii) e solo tre sono le forme possibili, secondo che uno o pochi tra loro uniti, o tutti insieme quelli che costituiscono la società civile sono investiti dal potere sovrano (autocrazia, aristocrazia e democrazia; potere del principe, della nobiltà, del popolo)". "La seconda è la forma del governo (forma regiminis) e riguarda il modo, fondato sulla Costituzione (che è l'atto di volontà generale che fa di una moltitudine un popolo), secondo cui lo Stato fa uso della pienezza del suo potere: secondo quest'aspetto la forma di governo è o di repubblica o dispotica".

piuttosto dell'abuso dei privilegiati nei confronti della gente comune; Alcibiade (e Pericle), piuttosto dell'abuso della gente comune nei confronti dei privilegiati (15).

Lo Stato e la sua organizzazione, per quanto complessa essa sia, difficilmente sarà in grado da sola di corrispondere alle esigenze di tutti.

Probabilmente ogni attività umana per potersi dire etica deve prevedere un utilizzo di parte delle risorse che sono a disposizione di ognuno dei suoi membri anche per iniziative di solidarietà o *magari anche di tipo umanitario* (...) (16).

Lo studioso tedesco Klaus Tipke sostiene che non esiste un criterio uniforme di giustizia per tutto il diritto (17).

Secondo K. Tipke un sistema d'imposizione che si basi sul principio di uguaglianza e della capacità economica non significa affatto che un governo possa aumentare le tasse all'infinito o peggio sino a che a spolpato i contribuenti e fintanto che resti qualcosa da tassare.

Lo Stato dovrà tassare tutti coloro che sono titolari di *capacità economica* nel rispetto della uguaglianza formale e sostanziale tra contribuenti.

Dunque, la tassazione che si basi solo esclusivamente sul *principio del beneficio* (ovvero su "cosa il contribuente ricava in cambio dalla propria contribuzione fiscale") non appare incompatibile con il principio di capacità contributiva (18).

(15) G Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*, op. cit. p. 58.

(16) L'etica (dal greco antico εθος, èthos, "carattere", "comportamento", "costume", "consuetudine") è un ramo della filosofia che studia i fondamenti oggettivi e razionali che permettono di assegnare ai comportamenti umani uno status deontologico ovvero, di distinguerli in buoni, giusti, o moralmente leciti, rispetto ai comportamenti ritenuti cattivi o moralmente inappropriati. Cfr. Devoto Oli, (voce) ling. it., 2007, def. di Etica. - Longman, dictionary of English Language: ethics: 1) "the study of morals"; 2) "*moral rules or principles of behavior governing a person or a group*". 3) In dottrina quando si discute dell'etica, si tende [anche] a parlare di buona o di cattiva mentalità fiscale o di virtù tributaria.

(17) Sul tema della dialettica tra giustizia formale e giustizia sostanziale si rinvia a G. Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*, Il Mulino Saggi, 2008.

(18) IL principio del beneficio di per se non è incompatibile con la capacità contributiva. Si tratta sia dell'impossibilità di applicare a certe situazioni il beneficio - es. spese indivisibili - sia di una scelta politica. In questo senso non è vero che i due principi sono concorrenti.

Secondo Tipke, la morale fiscale non comporta che le leggi fiscali siano sensibili a una tradizione, bensì siano conciliabili con la Costituzione esistente e con i principi etici che sono stati costituzionalizzati attraverso le norme a tutela dei diritti fondamentali. Quindi etica uguale diritti e rispetto della capacità contributiva.

Per quanto possibile un sistema d'imposizione fiscale, sia pur organizzandosi per gestire una c.d. "fiscalità di massa" deve tenere sempre conto della capacità finanziaria (economica) individuale. Evidentemente non di una capacità economica media o riferita a dei gruppi sociali anziché al singolo contribuente.

La tassazione deve essere basata su una capacità economica reale, non apparente, o fittiziamente calcolata ad esempio a causa dell'inflazione; escludendosi perfino un'imposta minima che non sia effettivamente basata sulla reale capacità economica.

Per lo studioso tedesco K. H. Friauf (19) la zona che si colloca al di fuori dei parametri costituzionali tedeschi sarebbe quella di una imposizione fiscale che travalica *il 50 per cento* del reddito percepito dal contribuente (20). Non è chiaro in quali circostanze possa parlarsi di confisca. Si ha chiaramente la confisca quando la pressione fiscale è talmente eccessiva che a lungo termine può compromettere o addirittura cancellare la proprietà privata.

Nello stesso senso, al giudice costituzionale tedesco Paul Kirchhof va il merito di aver posto l'accento sulla necessità del rispetto di "*parità di risultato di tassazione*" collocò questa idea in alcune importanti sentenze della Corte costituzionale tedesca [Grundgesetz].

Oltre Kirchhof, nelle parole di J. Isensee troviamo che "*la legge da sola non è sufficiente a garantire l'equità fiscale*".

I principi costituzionali non si onorano con il semplice loro rispetto formale al

(19) K.H. Friauf, en Jahrbuch der freie Beruf, 78, Bad Homburg, 1978, citato nell'opera di K. Tipke.

(20) A volte gli economisti d'azienda hanno sostenuto che il punto di rottura (break event point) si trova per una tassazione che giunge al 50 per 100 del reddito imponibile, ma non hanno potuto provarlo. Ovvero, non ci sono dati empirici in grado di fornire sicurezza al riguardo. Oltre alla mentalità individuale potrebbero influire anche le differenze caratteriali (etiche) nella capacità di sopportare le tasse. Sarebbe un'opinione diffusa che la tassazione più alta è di più accettata da chi abita il nord dell'Europa rispetto agli abitanti del sud.

momento della formulazione delle leggi. Piuttosto il rispetto della Costituzione si deve verificare nei fatti con l'applicazione uguale delle norme a tutti coloro che dimostrano gli stessi presupposti di fatto.

Per J. Isensee se in un Paese si propongono importanti riforme fiscali queste devono essere basate principalmente sulla scelta di sistematizzare e semplificare la normativa fiscale (vedi K. Vogel).

Ancora minore sarebbe stata la speranza in una ipotetica riforma fiscale di vedere approvato un codice fiscale coerente e completo (K. Vogel) che avesse sistematizzato e semplificato il diritto tributario. I parlamentari avrebbero dovuto chiedere ai loro elettori qualcosa d'innaturale.

L'equità fiscale non significa riempire le casse dello stato e dei comuni. Significa bensì tassare tutti i contribuenti allo stesso modo; bensì tassarli in base alla loro effettiva capacità economica in modo che possa scendere il livello di tutte le imposte.

L'affermazione che *“le tasse sono il prezzo della libertà”* non sono parole vuote. Resta in conclusione certo ciò che Robert Wagner, un ex sindaco della città di New York, affermò *“Le tasse sono il prezzo della civiltà. Nella giungla non esistono”*.

Questo non implica pregiudicare in che misura la libertà può essere limitata dalle tasse.

5 Comparazione di alcune Costituzioni in merito alla esistenza di principi sociali

L'etica in generale può essere definita come quella disciplina che stabilisce le regole dell'azione morale nei comportamenti umani. (21)

Nell'etica moderna si ritrovano due principali correnti di pensiero, quelle “deontologiche” e quelle “consequenzialiste”.

(21) I. Kant definisce la filosofia come *“scienza della relazione di ogni conoscenza al fine essenziale della ragione umana”*. In *Critica della Ragion Pura* (Dottrina trascendentale del metodo, cap. III).

L'approccio deontologico è quello proposto da filosofi come Immanuel Kant (22), secondo cui l'idea di dovere non viene scissa dalle conseguenze delle azioni compiute per adempiere a tale dovere. In questo approccio è dato ampio spazio alle conseguenze dell'agire umano. Ne daremo meglio conto nel secondo capitolo.

In molte Costituzioni è presente una *parte sociale o morale della tassazione* ovvero, la funzione redistributiva esercitata dalla tassazione, la sua matrice progressiva. Ad esempio, nella Costituzione italiana del 1947 (art. 53, 2) e in quella spagnola del 1978 (art. 31.1). La Costituzione portoghese (art. 107,1) e quella del Brasile (art. 153.2.1) tutte prescrivono il criterio della progressività, solo per le imposte sul reddito.

Ci sono articoli della Costituzione portoghese (artt. 106 e 107) e del Brasile (artt. 153 e ss.) che raccolgono disposizioni fiscali che sono ispirate alla tutela dello stato sociale. Secondo tali posizioni, il sistema fiscale deve servire ugualmente per un'equa distribuzione del reddito e della ricchezza.

In alcune costituzioni, è previsto che l'imposta di successione si deve adeguare a criteri di progressività, al fine di contribuire all'uguaglianza dei cittadini. In Brasile, forse solamente ora, s'incomincia molto gradualmente a tentare di applicare tale principio sancito dalla sua Costituzione.

Ci sono alcune Costituzioni che proibiscono esplicitamente gli effetti di provvedimenti fiscali di confisca. Così sancisce l'art. 31,1 della Costituzione spagnola del 1978 e l'art. 150, 4 della costituzione del Brasile del 1988.

6) *Da Socrate a Kant*

La risposta all'interrogativo sul perché della fedeltà fiscale se si guarda a delle concezioni etiche il cui fondamento non si basi su di un terreno religioso può essere parecchio differenziata perché sono state diverse le costruzioni etiche.

Sulla questione dell'osservanza delle leggi dello Stato a cui si appartiene la posizione

(22) I. Kant, *Kritik der Praktischen Vernunft*, 1788; trad. It. *Critica della ragion pratica*, Roma-Bari Laterza, 1986.

socratica ad esempio è stata assai radicale. Egli infatti sosteneva: *“dobbiamo “osservanza” alle leggi dello Stato anche quando l’osservanza ci conduce ingiustamente alla perdita dei beni maggiori”*. Come si sa Socrate si rifiutò di fuggire. Disse ai propri discepoli che fuggendo avrebbe avuto salva la propria vita ma avrebbe violato le leggi. Orbene, qui si scontrano due valori diversi e gerarchicamente incomparabili uno meschinamente inferiore e privato, mentre un altro maestosamente superiore e pubblico.

Riguardo alla menzogna Kant è altrettanto radicale.

In una sua opera del 1797 (riferendosi ad un presunto diritto di mentire per amore degli esseri umani, Kant polemizzò con Benjamin Constant la cui tesi andava nel senso che *“dire la verità è un dovere ma solo verso chi ha il diritto alla verità”*. Kant, invece sostenne la tesi secondo cui *“la veridicità delle dichiarazioni che non si possono eludere è un dovere formale dell’essere umano nei confronti di ognuno; per quanto grande possa essere lo svantaggio che ne derivi (...) essere veridici in tutte le dichiarazioni è un sacro comandamento della ragione, incondizionatamente vincolante e non limitabile da nessuna convenienza”*.

Allora ci si chiede che implicazioni ha l’etica naturale in ambito fiscale? La risposta non può che essere positiva. Essa ha molte implicazioni.

I riferimenti filosofici riferiti a Socrate e a Kant (23) ci costringono ad essere intransigenti, (con l’evasione tolleranza zero dicono d'altronde anche economisti) mentre più possibiliste sono le altre impostazioni di ragion pratica che si interpongono tra buon senso e senso comune (accordo fiscale con la Svizzera per il rientro dei patrimoni illecitamente sottratti al fisco). Niente di più attuale.

(23) In contrapposizione con le correnti di pensiero liberista tuttora molto in voga, il professor Franco Gallo argomenta che nel campo fiscale è il “pubblico” a dover prevalere sul “privato” dal momento che la scelta della ricchezza da tassare e dei diritti sociali da soddisfare è frutto di valutazioni politiche delle maggioranze parlamentari effettuate nel rispetto del principio di giustizia distributiva, e non la mera omologazione legislativa dei modelli e delle regole "private" del mercato. Sono da considerare le implicazioni di politica fiscale che derivano dal diritto dell'Unione Europea e alcuni aspetti del federalismo fiscale.

7) *Il rapporto tra religione, etica e finanza. Religione e filosofica aristotelica sulla definizione di tassazione*

Le grandi religioni monoteistiche: ebraica, cristiana e la musulmana hanno sempre visto con un “cattivo occhio” e spesso manifestamente avversato l’attività finanziaria. Il prestito di denaro è stato da sempre considerato una fonte di peccato e di conseguenza le grandi religioni monoteistiche quando hanno potuto, perlomeno pubblicamente, hanno sempre contrastato l’attività della finanza.

Su quest’argomento ricordiamo il famoso passo del Vangelo che ci racconta di quando Gesù scacciò i mercanti di denaro dal tempio. Al tempo di Gesù, appunto, le regole di comportamento seguite dagli ebrei proibivano l’elargizione di un interesse sul prestito di denaro.

L’Islam in seguito andò addirittura oltre, arrivando alla proibizione dell’usura in base alla legge. Il giudizio dell’Islam sull’usura si fondava sugli effetti negativi che la pratica di concedere prestiti a dei tassi molto elevati provocava sui singoli. Tale preoccupazione che è di sostanza, ritorna anche nelle interpretazioni contemporanee della religione islamica riguardo al concetto di «denaro». In questa concezione si argomenta che il divieto di concedere denaro a prestito non è da applicare al pagamento di un interesse in quanto tale ma a tutti i casi in cui vengono addebitati interessi con le caratteristiche di un prestito usurario (24).

Nella cultura dell’Occidente l’avversità all’attività della finanza era nota avendo delle radici profonde e risalenti nel tempo.

Già Aristotele osservava che “*l’interesse costituisce un’innaturale e ingiustificata riproduzione di denaro dal denaro*”. Alla base della critica aristotelica alla finanza c’era l’opinione che la creazione di disuguaglianza veniva accentuata dall’attività finanziaria. Aristotele afferma che “*vi deve essere un limite a ogni ricchezza, ma nella*

(24) A. K. Sen, op. cit, ove a sua volta riporta la seguente letteratura: S.N.H. Naqvi e A. Kadir, “*A Model of Dinamic Islam Economy and the Institution of Interest*”, Islamabad, Pakistan Institute of Development Economics, 1986. M. Ali Khan, *Distributive Justice and Need Fulfilment in an Islamic Economy. A Review*, Baltimore, Md. John Hopkins University, 1990, Mimeo.

realtà avviene il contrario: infatti, tutti coloro che esercitano la crematistica (25) accrescono illimitatamente il denaro” (26).

Nell'*Etica Nicomachea* Aristotele si preoccupa dello sfruttamento dell'uomo associato alla pratica dell'usura. Egli sostiene “...*Altri invece eccedono nel prendere da ogni luogo e ogni cosa, ad esempio quelli che si danno a mestieri indecorosi, i ruffiani e tutte le persone di tal sorta, e gli usurai che, dando poco, esigono molto. Tutti costoro, infatti, prendono donde non si deve e quanto non si deve” (27).*

7.1) Sulla scia di Aristotele. Il pensiero di Cicerone e San Tomaso d'Aquino

La critica di Aristotele influenzò per molti secoli la cultura occidentale, in particolare, per quello che riguarda la concezione del denaro, della attività di prestito di denaro e in generale della finanza.

Cicerone nei suoi scritti ci ricorda che *Catone il Censore*, interrogato su che cosa fosse l'usura, rispose a sua volta chiedendo al suo interlocutore cosa pensasse dell'omicidio. Intendendo compiere in tal modo un paragone sulla gravità delle due azioni.

San Tommaso d'Aquino considerava l'usura una pratica intrinsecamente peccaminosa. Egli scriveva: “*Infatti, noi dobbiamo considerare ogni uomo come prossimo e fratello, specialmente dopo l'instaurazione della legge evangelica, aperta a tutta l'umanità*”. San Tommaso sosteneva che *prendere denaro a usura* dagli stranieri poteva essere concesso agli ebrei solo con una speciale esenzione dal divieto generale “*per evitare un male maggiore, e cioè perché, spinti dall'avarizia cui erano*

(25) Nell'antichità, l'arte di arricchirsi e di guadagnare denaro.

(26) Aristotele non riteneva che il fare denaro con il commercio e la finanza fosse una bella maniera di vivere, neppure per coloro che si fossero arricchiti con tali attività. Aristotele, *Politica*, I, cap. II, p. 1259.

(27) Aristotele *Etica Nicomachea*, IV, cap. 2, 1121, in *Opere*, Roma - Bari, Laterza, 1985, vol. 7, p. 84.

dediti a detta del profeta Isaia (LVI, 11), non l'esigessero dagli ebrei stessi, adoratori di Dio" (28).

Secondo San Tommaso (29) *i tributi erano sostanzialmente una forma consentita di rapina.*

Ciò nonostante San Tommaso affermava pure che (...) *"se si considera che i tributi sono dovuti in base ad un principio di giustizia e nell'interesse collettivo, non possono ritenersi una forma di rapina, anche se vengono riscossi coattivamente"* (30).

7.2) Fisco, baratto e gioco d'azzardo nel Medioevo. Il ruolo dei predicatori religiosi

Ritorniamo brevemente al Medioevo (31) nel fare accenno all'affermarsi fra Duecento e Quattrocento della *"piaga"* del gioco d'azzardo³².

(28) San Tommaso d'Aquino, *"La Summa theologica"*, trad. It. e comm. a cura dei Domenicani italiani, Bologna, Edizioni Studio Domenicano, 1984, vol. XVIII, p. 364, brano citato in Nelson, *"The idea of Usury, from Tribal Brotherhood to Universal Otherhood"*, Princeton NJ, Princeton University Press, 1949 and in J.T. Noonan Jr., *"Scholastic Analysis of Usury"*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1957.

(29) San Tommaso d'Aquino insegnò presso l'Università di Napoli.

(30) San Tommaso d'Aquino, *Summa theologica*, secondo libro, prima parte, Diritto e giustizia, questioni 57– 79". La tesi indica due elementi di legittimazione dei tributi che possono, se necessario, essere coattivamente riscossi, a condizione che siano giusti e che soddisfino esigenze pubbliche. (Cfr. H. Hahn, *"Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit"*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, p. 167.

(31) Scriveva Luigi Einaudi "Chi non voglia una società collettivistica, nella quale necessariamente i piani di produzione e di distribuzione della ricchezza vengono dall'alto ed ogni traccia di libertà, di determinazioni individuali economiche è spenta, deve trovare altra via per conservare e crescere il capitale esistente. Ci si accorge allora che la vera unità sociale non è l'individuo isolato ma la famiglia. Vi sono certamente due tipi di uomini: coloro che pensano a sé soli e quindi restringono i propositi d'avvenire alla propria vita od al più a quella della compagna della vita loro. Ad ogni generazione il corso della vita ricomincia. Essi creano le società stazionarie, anzi regressive, ché se tutti gli uomini fossero simili ad essi, non sarebbe neppure conservato il capitale esistente. Il tipico investimento dell'individuo egoista provvisto di salario di lavoro, intellettuale o manuale, è la pensione vitalizia. Se costoro

risparmiano, il risparmio è investito in una annualità su una o due teste ed è distrutto interamente al termine della vita dell'individuo o della coppia di individui. A che conservare qualcosa, se per essi il mondo muore al termine della vita terrena? Accanto agli uomini, i quali concepiscono la vita come godimento individuale, vi sono altri uomini, fortunatamente sono i più, i quali, mossi da sentimenti diversi, hanno l'istinto della costruzione. Forse in nessuna epoca storica l'istinto della costruzione fu così evidente come nel medioevo, quando si costruiva per l'eternità. I castelli erano fortezze, con muraglie dallo spessore ciclopico e le case erano torri che volevano sfidare i secoli. Non si parlava di prestiti di denaro ad interesse, rimborsabili e perciò consumabili entro pochi anni, ma di costituzione di rendite perpetue, grazie a cui il debitore diventava proprietario della somma ricevuta e non aveva obbligo di restituzione; ma il creditore diventava a sua volta proprietario in perpetuo di una rendita garantita dal fondo assoggettato, soggiogato all'onere. Il fondo, e non il proprietario del fondo, era obbligato al pagamento in perpetuo della rendita. Il fedecommesso, il maggiorasco contenevano l'idea della perpetuità, della continuità delle generazioni. Chi aveva costruito il castello, la torre, la casa, chi aveva dissodato il terreno boscoso od incolto e vi aveva eretto una masseria voleva che il castello, la torre, la casa, la masseria rimanesse per sempre nella sua famiglia. Era vivo in tutta l'Europa il principio delle famiglie-ceppo, nelle quali il podere veniva trasmesso di primogenito in primogenito o di ultimogenito in ultimogenito e gli altri sciamavano all'intorno o lontano a creare nuove famiglie; ma taluno rimaneva, celibe, nella casa paterna, ad aiutare gli altri e tutti, se la sventura li coglieva, vi potevano ritornare a cercarvi ospitalità e conforto negli ultimi anni della vita. Il tipo della famiglia-ceppo che si perpetua sul fondo non frazionabile perdura in talune regioni germaniche e scandinave; ma in forme diverse è vivo dappertutto. Il padre non risparmia per sé; ma spera di creare qualcosa che assicuri nell'avvenire la vita della famiglia. Non sempre l'effetto risponde alla speranza, ché i figli amano talvolta consumare quel che il padre ha accumulato; e se non i figli, i nipoti od i pronipoti potranno appartenere alla specie degli egoisti individuali, i quali non guardano oltre il momento che fugge od oltre la soglia della morte. Ma se i figli sono parecchi, come è uso dei costruttori, l'istinto della perpetuità si rinnova in taluno di essi; e se uno scialacqua, l'altro riscatta colla fatica diuturna i frammenti sparsi della costruzione paterna; e la famiglia dura, talvolta nei secoli. Se mancano i figli, l'uomo dotato dell'istinto della perpetuità, costruisce perché un demone lo urge a gettare le fondamenta di qualcosa. Il patrimonio sarà destinato ai parenti, ad opere pie, a scopi educativi o benefici. Non si costruisce perché, alla morte, la casa costruita sia venduta all'incanto ed il denaro ricavato sia dato alla collettività anonima per essere speso. Ciò ripugna profondamente al risparmiatore. Nessuno abbandona volontariamente la propria eredità allo stato, perché questi ne consumi il valente per provvedere alle spese correnti pubbliche. Il testatore pensa alla «fondazione» del museo, della collezione di libri raccolta in una stanza col nome del fondatore, del giardino pubblico, del parco destinato al riposo della cittadinanza, dell'asilo infantile, dell'orfanotrofio, dell'ospedale dei vecchi. Se l'opera fondata non potrà portare, per la piccolezza dell'offerta, il nome del fondatore, questo sarà iscritto su una lapide, in un albo dei benemeriti, posto al di

Fra Trecento e Quattrocento, l'attività della chiamata di "baratteria" viene, di fatto, collegata con il fenomeno della corruzione dei pubblici ufficiali e sempre di meno al gioco d'azzardo e ai giocatori. Questa visione popolare, segna una svolta, tanto che ancora oggi il termine gioco d'azzardo, ci conduce a pensare a corruzione (alla malversazione) piuttosto che al semplice gioco con il denaro.

Nella Divina Commedia Dante parla dei barattieri, riferendosi a dei personaggi corrotti, li colloca nella quinta bolgia dell'ottavo cerchio infernale (quello dei fraudolenti) e dedica loro i canti XXI e XXII (33). Quindi due interi canti della Divina Commedia sono dedicati ai barattieri corrotti, il XXI e il XXII, e lo stesso Dante nella sue peripezie di vita vissuta fiorentina fu condannato per il reato di bancarotta.

Nel periodo intercorrente tra il 1335-1340, Guido da Pisa (era un contemporaneo di Dante) aveva proposto una precisa definizione della "baratteria", da intendersi come ovvio nella tradizione dantesca. Egli scriveva: *"è la baratteria in senso proprio una rapina dolosa e fraudolenta occultamente fatta, che si commette con frode a danno della cosa pubblica o dello stato a ragione di denaro. E questa rapina viene commessa in due modi: o quando una persona con funzioni pubbliche quale un podestà, un capitano, un giudice o un qualsiasi altro ufficiale per denaro sovverte il retto giudizio; o quando un privato quale un cittadino in consiglio per brama di denaro sacrifica il bene comune e fa uscire deliberazioni dolose e fraudolente"* (34).

sotto di un busto di marmo o di un ritratto ad olio. Vi sono avari, i quali conducono vita stenta e confessano di cumulare per il piacere di cumulare, perché la contemplazione del gruzzolo crescente è cagione per essi di intenso piacere; ma in fondo al loro animo vi è un proposito: essere segnalato, nel ricordo dei beneficiati, tra i benemeriti di un'opera pia, del Cottolengo o dei Salesiani a Torino, dell'Ospedale maggiore a Milano o tra i fondatori di illustri premi universitari od accademici. L. Einaudi, *Lezioni di politica sociale, Gli uomini egoisti individuali e gli uomini costruttori. Il Medioevo e il concetto dell'eterno*. Einaudi Editore, 1949 Torino.

(32)Cavour nominò il gioco d'azzardo con l'appellativo della tassa sugli stupidi.

(33) Commento di Francesco da Buti sulla Divina Commedia di Dante Alighieri, a cura di C. Giannini, vol. I: Paradiso, Pisa, 1858 (ristampa anastatica con premessa di F. Mazzoni, Pisa, 1989), p. 548.

(34) Guido da Pisa, *Expositiones et glose super Comediam Dantis or Commentary on Dante's Inferno*, a cura di V. Cioffari, Albany (N.Y.), 1974, p. 406: «Est autem barattaria proprie

Nel corso del Trecento, un altro predicatore, il frate domenicano Venturino da Bergamo, si recò in pellegrinaggio verso Roma, dicono le cronache di allora, alla testa di un “*innumerabile popolo*”, il quale era attratto e commosso dai suoi sermoni.

Arrivato a Roma nel 1335 il frate andò a predicare in San Sisto, a Santa Maria sopra Minerva e in Campidoglio e tutta Roma “trasse ad ascoltarlo”. Però, quando il frate si rivolse ai romani, in polemica verso il gioco d’azzardo, dicendo loro che dovevano rinunciare al *ludus carnevalizio* che di solito si svolgeva in Agone (nell’odierna piazza Navona), e che piuttosto avrebbero dovuto spendere in buone azioni il denaro sprecato per quel *detestabile passatempo*; i romani si guardarono bene dall’ascoltarlo, ma anzi, lo presero per matto, “*se comenzaro a fare gabe de esso e dissero ca era pascio*”. Alla fine, senza più un seguito, il domenicano bergamasco dovette lasciare la città in tutta fretta e in silenzio “*de segreto*”.

I *barattieri* insieme a tutto il mondo del gioco d’azzardo sono sicuramente una chiave di comprensione degli straordinari sviluppi che accompagnarono, da un lato, l’uscita dal Medio Evo in direzione dell’Età moderna e d’altro lato, come l’“*invenzione*” di pratiche di gioco pubblico abbia avuto, e anche oggi abbia, delle ricadute importanti sul piano del quotidiano vivere della società (35).

dolosa et fraudulenta in occulto rapina, que contra rem publicam vel statum rei publice sive yconomice committitur fraudulenter. Et hec rapina committitur duobus modis: vel cum quando publica persona utputa potestas, capitaneus, iudex vel alius quivis officialis per pecuniam pervertit rectum iudicium; vel cum quando persona privata, ut puta civis in consilio, amore pecunie, bonum commune postponit, et reddit dolosa et fraudulenta consilia». Vedere anche A. Canal, *Il mondo morale di Guido da Pisa interprete di Dante*, Bologna, 1981, p. 169. (35) Gerardo Ortalli, *Barattieri, Il gioco d'azzardo fra economia ed etica. Secoli XIII-X*, Il Mulino, Saggi, 2012. (“Il peso del sistema ludico nella vita della società fu fortemente accresciuto [piuttosto che calato], (...) le riflessioni di carattere canonistico e civilistico non cessarono affatto e non poteva essere altrimenti. Tuttavia le elaborazioni di scuola appaiono meno robuste di quanto fossero nel passato. In effetti molti aspetti concettualmente fondamentali erano già stati messi a punto fin dal Duecento, ma l’attenzione rimaneva e, per esempio, si continuava a ragionare sulla ripetibilità delle somme perdute, ma senza grandi novità. Nondimeno, a riprova del permanente rilievo del settore il Quattrocento dei giuristi darà opere specificamente dedicate al gioco che passeranno poi nella monumentale silloge del diritto medievale uscita in Venezia nel 1584-1586 col titolo di *Tractatus universi iuris* in 25

Il gioco ha tutt'oggi evidenti implicazioni sul piano delle entrate tributarie e dell'etica.

(36) (37)

volumi in-folio”). Capitolo quinto: Il quattrocento e i tempi nuovi del gioco d'azzardo, p. 205 e ss.

(36) Nel “*Il Fiore e il Detto d'Amore*” attribuito a Dante Alighieri troviamo: «Dì, Falsembiante, per gran cortesia / po' ch'i' t'ò ritenuto di mia gente, / e òtti fatto don sì bell' e gente / che·ttu se' re della baratteria, / afideròmmi in te, o è follia?». Anche LXXXVII, v. 14, p. 177. (A cura di) G. Contini, Milano, 1984, CXXVII, vv. 1-5, p. 256.

(37) Nella Divina Commedia c'è la figura di Ciampolo, ...che poté «far baratteria» sfruttando la posizione di cortigiano del re Tebaldo II di Navarra. C'è quella di frate Gomita «vasel d'ogne froda», che resse il giudicato della sarda Gallura come vicario di Nino Visconti e «barattier non fu picciol ma sovrano», e c'è con lui Michele Zanche del Logudoro (sempre in Sardegna), che era stato al servizio di re Enzo e delle cui azioni la Sardegna continuava a chiacchierare. Dante, *Divina commedia, Inferno*, XXI, vv. 37-41; XXII, vv. 48-51, 79-90. vedi U. Bosco, *Il ludo dantesco dei barattieri*, in *Essays in Honour of John Humphreys Whitfield*, London, 1975, pp. 30-40.

PARTE SECONDA

IL TRIBUTO E IL RAPPORTO D'IMPOSTA NELL'EVOLUZIONE DELLO STATO MODERNO

8) Alcune definizioni di tributo in dottrina

Le ragioni della teoria della tassazione si trovano all'interno della Scienza delle finanze. Tale disciplina ci ha fornito le chiavi di lettura per l'interpretazione del concetto di tributo.

La definizione più generalmente accettata di tributo è quella che considera il tributo come una *prestazione patrimoniale imposta che comporta il sorgere di un'obbligazione collegata ad un presupposto economico ed il suo gettito è destinato al finanziamento delle spese pubbliche* (1).

L'imposta è definita in dottrina come *l'entrata prelevata da un ente pubblico in virtù di un potere d'imperio a questo conferito dalla legge per finanziare pubblici servizi indivisibili*. (2) (3)

Secondo A. D. Giannini, (4) *l'imposta è una prestazione pecuniaria che un ente pubblico ha il diritto di esigere in virtù della sua potestà d'imperio, nei casi, nei modi e nella misura stabiliti dalla legge, allo scopo di conseguire un'entrata*.

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

(2) Voce (*Imposta*) in Enciclopedia del Diritto, p. 441 ss. Inoltre, vedi, Pugliese M. in N.D. I., De Viti De Marco, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1939, p. 75 ss. Einaudi, *Principi di scienza della Finanza*, Torino, 1945, p. 93 ss., Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1961, p. 134 ss. La nozione di imposta non è incompatibile con la concezione d'imposta come strumento di una politica economica e finanziaria di sviluppo, poiché il costo dei cosiddetti servizi pubblici indivisibili può essere ripartita in un numero indefinito di modi e tra questi il legislatore può scegliere quelli che ritiene più confacenti alla politica di sviluppo che intende perseguire. ("*Imposta*" in nota, p. 441).

(3) A. De Viti De Marco, economista italiano (Lecce 1858 -Roma 1943), docente di Scienze finanziarie. Dal 1920 al 1921 fu deputato radicale, nel 1931 fu tra i pochi docenti privati della cattedra a non avere giurato fedeltà al fascismo.

(4) Giannini A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, p. 56.

Non molto diversamente il Presutti (5) definiva le imposte *come prestazioni obbligatorie di denaro ad enti pubblici dovute in forza di norme giuridiche di diritto pubblico, senza che ci sia destinazione del prodotto dell'imposta per un determinato servizio e senza che la prestazione sia dal cittadino dovuta in occasione di ciò che esso usufruisce - uti singulus - di un servizio pubblico.*

Da ultimo, si riporta la significativa definizione d'imposta data dal Micheli (6), (...) *“per cui l'imposta è una prestazione coattiva, di regola pecuniaria, dovuta dal soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una particolare attività dell'ente pubblico e tanto meno a favore del soggetto stesso, il quale è obbligato ad adempiere quella prestazione, quando egli si trovi in un dato rapporto con un presupposto di fatto fissato dalla legge.*

In tutte le definizioni di dottrina sopra riferite si riscontra un tratto comune insieme al richiamo a un duplice requisito: del potere d'imperio esercitato dall'ente pubblico e il presupposto di fatto unito all'assenza di un qualsiasi speciale vantaggio del soggetto passivo (debitore d'imposta) in contropartita ad un servizio pubblico determinato.

Occorre rilevare che il duplice requisito richiamato è quello che la Scienza delle finanze (7) ha posto in luce quando si richiama al potere d'imperio dell'ente pubblico e al concetto di servizio pubblico indivisibile (8).

(5) Presutti, *Istituzioni di diritto amministrativo*, I, Milano, 1931, p. 273 ss.

(6) G. A. Micheli, *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968, p. 80 ss.

(7) Con riguardo alla scienza del diritto, nel Seicento G. W. Leibniz affermava *«La scienza del diritto è parte di quelle scienze che non dipendono dall'esperienza ma dalle definizioni, da dimostrazioni non dei sensi ma della ragione e si occupano non di fatti ma di validità»*. “Elementa iuris naturalis”, in Id., “Scritti politici di diritto naturale”, Torino, Utet, 1961, p. 86.

(8) Voce [*Imposta*] in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XX, p. 444 ss, Giuffrè, 1970.

8.1 La dottrina di Ezio Vanoni e Benvenuto Griziotti – La Scienza delle finanze e le ragioni del tributo

Ad avviso di Ezio Vanoni infine “*l'imposta è un'obbligazione disciplinata ed [imposta] dalla legge a favore di un ente pubblico ed a carico di tutti coloro che appartengono a quell'ente per vincoli politici, sociali ed economici, al fine di procurare i mezzi per l'esplicazione di un'attività pubblica (come contrapposto al fine di prelevare al soggetto passivo una prestazione corrispondente ad un particolare vantaggio risentito per effetto di un servizio pubblico determinato)*” (9) (10).

Vanoni non accettava la teoria per la quale il tributo è un mero fenomeno di scambio a proposito dei benefici della spesa pubblica e non accettava neppure la teoria dell'imposta come un compenso individuale del “*fattore di produzione Stato*” (11).

Per Ezio Vanoni il principio che regge l'intero assetto costituzionale del sistema tributario è il principio della capacità contributiva legato a quello di solidarietà e uguaglianza.

Nell'ordinamento tributario il principio di eguaglianza, sancito dall'art. 3 Cost, deve essere orientato dal principio di capacità contributiva.

(9) E. Vanoni, “*Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*”, in Opere giuridiche, II, Milano, 1962, p. 50 ss. nota il Vanoni che lo Stato si deve dotare di un sistema di imposizione progressivo e la stessa spesa pubblica deve essere selezionata anche in base all'equità distributiva dei suoi effetti.

(10) Riguardo ai rapporti tra Stato e cittadini Vanoni mantiene, persino nella memoria popolare, una posizione insostituibile. In effetti, da più di mezzo secolo chiunque si proponga di studiare o modificare lo status formale e materiale del contribuente italiano deve per forza fare i conti con la sua “*riforma*”.

Nel 1951 l'Italia si dotava di una nuova normativa in materia fiscale, da subito nota come “*la Riforma Vanoni*”, che aveva come punto centrale il ripristino dell'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi. Altri punti qualificanti della riforma sono il principio del reddito “*effettivo*”, il principio della dichiarazione “*analitica*” (per superare l'accertamento deduttivo), il principio della dichiarazione unica.

(11) Dalla nozione secondo la quale *l'imposta ha come fine la soddisfazione dei bisogni collettivi*, Vanoni faceva discendere il principio secondo cui questa si deve fondare su una realtà economica che individua la capacità a contribuire alla spesa, respingendo due categorie dell'interpretazione giuridica della politica tributaria, “*in dubio contra fisco*” e “*in dubio pro fisco*”, che si sono contrapposte nelle vicende storiche economiche e politiche.

Vanoni nei suoi discorsi all'Assemblea Costituente nel definire la sua concezione di capacità contributiva affermava: La capacità contributiva “..è un elemento essenziale che informa il sistema impositivo e serve da base e fondamento per tutto il sistema tributario”. Quindi la capacità contributiva informa tutto il sistema impositivo e l'ordinamento e la concezione di tributo va letta con le chiavi interpretative della Scienza delle finanze.

Tuttavia, quando si esamina in senso speculare e nella definizione classica l'etica dal punto di vista dell'attività finanziaria non si può non osservare *che l'attività finanziaria è stata vista sempre con gli occhi di una censura senza mezzi termini* (12).

Benvenuto Griziotti (13) (14) conferma le fondamenta provenienti dalla Scienza delle finanze nel dare la propria definizione di tributo: *“l'imposta è una prestazione coattiva pretesa da un ente pubblico o in ragione della capacità contributiva di un soggetto che si è avvantaggiato dell'insieme delle spese pubbliche o a titolo di solidarietà imposta a dati soggetti nei confronti di altri, ma mai in ragione di una particolare prestazione o di un particolare beneficio risentito da un soggetto per effetto di un dato servizio pubblico”*.

Nella riforma tributaria propugnata da Ezio Vanoni si ritrova il nocciolo duro della teoria keynesiana ossia il principio che *il sistema economico capitalistico non garantisce l'equilibrio di piena occupazione e non per la rigidità di salari e prezzi, ma per una carenza di domanda*. Corollario di questo principio sull'equilibrio

(12) A. K. Sen, *La ricchezza della ragione*, (Denaro e valore: etica ed economia della finanza), Soc. Ed. Il Mulino, Paperback, 1997, p. 54 e ss. ...(*Polonio mette in guardia il figlio: «non indebitarti e non prestare soldi»*), di certo non si può non notare che *il mestiere di usuraio è stato censurato per migliaia di anni*).

(13) Benvenuto Griziotti fondò nel 1937 la Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. L'insigne studioso fu tra coloro che evidenziarono scientificamente l'importanza del rapporto tra il diritto e l'economia della finanza pubblica, l'odierna Scienza delle finanze.

(14) B. Griziotti, *Brevi analisi e sintesi finanziarie*, in Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario, II, Milano, 1956, p. 142 e ss. Griziotti, grande economista italiano (1884-1956), fu maestro di Vanoni, insegnò Diritto finanziario e Scienza delle finanze. In particolare, analizzò la natura del potere fiscale, cercando di scoprire la causa dell'imposizione ed i principi distributivi del carico fiscale.

economico generale sarà dunque la necessità dell'intervento [esogeno al mercato] da parte dello Stato.

Vanoni fu l'ideatore della prima dichiarazione dei redditi (la c.d. l'autodichiarazione) per mezzo del cd. modulo Vanoni. In tal modo costruì una modalità nuova e per l'epoca molto innovativa di dialogo tra il fisco e il contribuente, che nelle intenzioni del grande studioso doveva fondarsi su basi di equità (15).

Ezio Vanoni in tutta la sua vicenda di statista e studioso (16) ebbe sempre presente, alcuni principi che gli derivavano dalla sua formazione cattolica e culturale. (17) Vale a dire che in uno Stato democratico la vera "*giustizia sociale*" non può mai essere disgiunta dall'equità fiscale.

Dunque nell'attività politica di statista (18) come nella sua riflessione di studioso è possibile associare all'opera di Vanoni una visione di fiducia totale nell'opera dello Stato. L'operatore pubblico non è assolutamente antitetico al mercato, al contrario esso serve per il buon funzionamento del mercato.

Lo Stato è considerato da Vanoni non come un ostacolo da superare, o peggio il nemico da combattere ma come il naturale alleato degli individui.

(15) Il 10 ottobre 1951 i contribuenti italiani presentarono la prima dichiarazione dei redditi, si trattava di una vera e propria rivoluzione. Vanoni intendeva perseguire un sistema tributario moderno basato su criteri di equità e giustizia sociale. Oltre che con la riforma fiscale, quando fu Ministro delle finanze, intervenne anche sulla organizzazione della Amministrazione finanziaria e gli uffici del personale.

(16) In tutta l'opera di E. Vanoni possiamo ritrovare elementi estremamente attuali ed attuabili, che dovrebbero essere di ispirazione per tutti coloro chiamati ad amministrare l'economia ed il sistema fiscale del nostro paese. Cfr. "*Ezio Vanoni E La Riforma Tributaria In Italia*", di Cristina Ambrosetti, Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale, Università di Pavia - luglio 2004.

(17) Il Vanoni vedrà nel dovere tributario la traduzione politica e moderna del precetto cristiano della carità.

(18) Durante tutta la sua attività politica, dal 1943 al 1956, e anche negli anni precedenti dedicati allo studio e all'insegnamento, Vanoni rimase sempre legato a ideali di impronta cristiana, che volle trasfondere in tutte le sue azioni, rappresentando un esempio di economista cattolico impegnato in politica. Cfr. "*Ezio Vanoni E La Riforma Tributaria In Italia*", op. cit.

L'armonia ottenuta tra le nozioni d'imposta elaborate dalla dottrina giuridica e quella elaborata dalla scienza delle finanze si esprime nella considerazione del concetto di servizio pubblico indivisibile. Infatti la caratteristica essenziale del presupposto dell'imposta (19) è *finanziare i servizi posti a disposizione della collettività in maniera indivisa*.

8.2) Le teorie dell'imposta

Le principali teorie dell'imposta si legano sostanzialmente alla impostazione liberista (di stampo anglosassone che vede nella tutela della proprietà del soggetto un limite invalicabile) e a quella più *solidaristica* o welfaristica che informa il sistema tributario alla tutela non solo dei diritti della proprietà ma anche a principi di solidarietà e uguaglianza che pur riconoscendone l'importanza possono prevalere su di essa in funzione della tutela di interessi più generali della collettività.

Secondo quest'ultima impostazione (quella welfaristica), a cui si informa anche la Costituzione italiana, il finanziamento della spesa pubblica costituisce un mezzo per la realizzazione dei fini sociali stabiliti nella Costituzione (20).

La Costituzione italiana storicamente ha rappresentato il frutto dell'incontro tra le diverse culture che costituirono dopo la sconfitta del fascismo e la fine della seconda guerra mondiale l'Assemblea costituente (21). Questi filoni culturali appartenevano

(19) Deve sempre sussistere ed essere verificato il rapporto tra imposizione e capacità contributiva; tra la prestazione e il fatto economico o la situazione, che va verificata di volta in volta in riferimento alla singola legge tributaria. Ciò quello che la Corte costituzionale ci ha insegnato, *la capacità contributiva deve essere effettiva, attuale, concreta*; Cfr. sentenze Corte Cost. 26 giugno 1964, n. 45 e 26 giugno 1965, n. 50.

(20) Cfr, F. Tesauro, op. cit.

(21) Nell'estate del 1943 Sergio Paronetto, Pasquale Saraceno ed Ezio Vanoni (che curò la parte riguardante la politica fiscale) elaborarono il documento diffuso poi con il nome Codice di Camaldoli, con la più o meno diretta collaborazione di alcuni dei Padri costituenti, del gruppo democratico cristiano: oltre al Vanoni, Giulio Andreotti, Guido Gonella, Giorgio La Pira, Aldo Moro, Emilio Paolo Taviani. Di recente, nel 2009, il Movimento ecclesiale di impegno culturale, ha pubblicato il volume "*Progetto Camaldoli, idee per la città futura*".

alla matrice socialista, liberale e cattolica, quest'ultima a sua volta ispiratrice della dottrina sociale della Chiesa (22).

Lo studio che si è inteso affrontare non potrà prescindere quindi da una attenta analisi delle fonti costituzionali del diritto tributario e in particolare degli art. 3, 23 (23) e 53 (24) della Costituzione.

L'art. 53 della Costituzione (25) obbliga il legislatore a assoggettare al tributo fatti economici (*presupposti o fatti imponibili*) espressivi di un'attuale ed effettiva ricchezza.

Il dovere tributario essendo vincolato al principio di sovranità e di riserva legislativa è limitato nell'operare del legislatore, proprio dal principio di capacità contributiva che è volto propriamente a garantire il contribuente di fronte alle scelte legislative. La ricerca di un giusto equilibrio tra l'interesse fiscale alla contribuzione e la tutela del

(22) La dottrina sociale viene spesso ricondotta nella sua genesi alla sola enciclica *Rerum Novarum* (1891) di Papa Leone XIII. Ma è vero che il grande nucleo della dottrina sociale della Chiesa è composto da famose encicliche e dai discorsi sociali dei Pontefici quali: *Quadragesimo Anno* (1931) di Papa Pio XI, *Mater et Magistra* (1961) di Papa Giovanni XXIII, *Populorum progressio* (1967) di Papa Paolo VI, *Centesimus annus*. (1991) di Papa Giovanni Paolo II, *Caritas in veritate* (2009) di Papa Benedetto XVI e alcuni discorsi di Papa Pio XII. E' con la *Quadragesimo anno* Papa Pio XI ribadisce il principio che il salario deve essere proporzionato non solo alle necessità del lavoratore, ma anche a quelle della sua famiglia. Lo Stato, nei rapporti col settore privato, deve applicare *il principio di sussidiarietà*, principio che diverrà un elemento permanente della dottrina sociale. L'Enciclica rifiuta il liberalismo inteso come illimitata concorrenza delle forze economiche, ma riconferma tuttavia il valore della proprietà privata, richiamandone la funzione sociale. Cfr. Pio XI, *Lett. Enclica, Quadragesimo anno*, AAS 23 (1931).

(23) Il secondo comma dell'art. 23 Cost. stabilisce inoltre che “*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”.

(24) La legittimità costituzionale dei tributi é da valutare ai sensi dell'art. 53 Cost., mentre la legittimità costituzionale delle misure espropriative é da valutare ai sensi dell'art. 42, Cost. - Cfr. Corte cost., 22 aprile 1997, n. 111 -, in *Giur. it.*, 1997, I, 476. Cfr. F. Tesaurò, op. cit.

(25) L'art. 53 chiarisce al primo comma il modo in cui i consociati devono partecipare alla spesa pubblica statuendo anche in materia tributaria l'applicazione del principio di solidarietà, definito correttamente principio di giustizia o perequazione tributaria. Cfr. G. Liccardo, *Il concetto di imposizione tributaria* (spunti e rilievi critici), Montanino ed. Napoli, 1947.

singolo individuo rispetto ai possibili abusi del legislatore o dell'interprete nell'applicazione della legge sarà a carico del potere giudiziario (26) .

Uno sguardo alle fonti comunitarie anche a seguito dell'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del Trattato di Lisbona, conduce a considerare ancora più rilevante tal bilanciamento essendo le fonti europee entrate a far parte a tutti gli effetti del sistema costituzionale nazionale. (27) (28)

L'ordinamento italiano giustifica indi l'imposizione tributaria sulla base del dovere di partecipazione di tutti alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva (29). In questo articolo al primo comma è segnato il criterio per la definizione della partecipazione di tutti i consociati alle spese pubbliche.

Il tratto comune che può attribuirsi alle due dottrine della tassazione, quella liberista appunto e quella solidaristica, è che entrambe vogliono, sia pure con sfumature diverse mettere al centro della "funzione tributaria" l'individuo, la persona.

Forse è anche per questo che nella Costituzione italiana l'art. 53 è collocato sotto il Titolo IV della parte prima. La Parte prima dichiara dei diritti e doveri dei cittadini mentre il Titolo IV dei rapporti politici. L'obbligo dei cittadini a contribuire alle spese pubbliche (Cost 1947) o ai carichi dello Stato (Statuto Albertino 1848) si sostanzia quindi in un dovere politico.

L'attenzione della Carta costituzionale è rivolta a chi contemporaneamente è l'azionista e il beneficiario delle risorse ottenute con la tassazione perché partecipe

(26) Al riguardo vedasi la polemica in dottrina sulle sentenze della Corte di Cassazione relativa alla interpretazione dell'abuso del diritto.

(27) Con efficacia diretta nell'ordinamento interno. Come risaputo il giudice è tenuto a disapplicare la norma interna in contrasto con quella comunitaria.

(28) G. Bizioli, in *"Imposizione e Costituzione europea"*, ove (...) *"fin dall'inizio dell'integrazione europea, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che la Comunità europea è una Comunità di diritto"*, che *"si sostanzia quindi in un insieme di principi e diritti fondamentali che delimitano il potere normativo ed amministrativo delle istituzioni comunitarie e nazionali"*. Rivista di diritto tributario, 2005, I, p. 248.

(29) Il secondo comma dell'art. 53 Cost. stabilisce che *"Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*.

con il suo sacrificio patrimoniale al sostegno della spesa pubblica, interessato poi a conoscere in che modo tali risorse saranno impiegate.

8.3) *Il principio della rappresentanza, la Magna Charta del 1215 e la sovranità popolare*

La storia degli ordinamenti tributari ruota intorno al dovere dei cittadini di contribuire alle spese pubbliche e, conseguentemente, attorno alla potestà degli Stati di istituire tributi per garantire la stessa esistenza dello Stato e lo svolgimento delle sue funzioni.
(30)

Nelle monarchie assolute, la potestà tributaria era identificata nella figura del re, per cui non era necessaria per il suo esercizio la partecipazione dei Parlamenti nazionali.
(31)

Nell'Inghilterra del 1215 la *Magna Carta* (32) stabiliva il fondamento del principio di “*nullum tributum sin lege*”, ossia “nessun tributo era dovuto se non in base ad una

(30) Nei sistemi finanziari dell'antichità (...) decisamente rilevante è l'apporto fornito dalla finanza *predatoria* (bottino di guerra, spoliazioni periodiche dei “vinti”). La fiscalità ordinariamente applicata veniva in sostanza limitata ad un ristretto numero di tributi indiretti, incidenti su fattispecie limitate, perlopiù identificabili con situazioni in cui il prelievo poteva essere operato agevolmente senza bisogno di ricorrere a dispendiosi apparati amministrativi od a procedure macchinose di applicazione. (...) Il Vanoni osservava: [cit. dall'Autore] ..“è estraneo alla concezione che il cittadino dell'antichità ha dei suoi doveri verso lo Stato il pensiero di dovere sopportare una contribuzione ordinaria per fare fronte ai bisogni normali dello Stato”. (...) “Il tributo, in quanto espressione di una situazione di soggezione politica, portava dunque impresso “un marchio di servitù” che inibiva ogni teoria ricostruttiva suscettibile di valorizzare i profili partecipativi o solidaristici connessi alla contribuzione pubblica”. Cfr. P. Boria, *L'Anti Sovrano, Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*; Giappichelli, Torino, 2004, p. 9.

(31) Victor Uckmar, (*Principios comunes del derecho constitucionales tributario*), trad. di Antonio Ziino Colanino, Bogotá, Temis, 2002. Secondo Uckmar, prima della Magna Carta, esisteva già in Inghilterra la regola della votazione dei tributi per settori rappresentati. L'autore richiama le opere di Mitchel (*Taxation in medieval England*) e di Keith (*Constitutional Law*), per evidenziare che già nel secolo XI era comune il consenso individuale per versare tributi al monarca. Tali versamenti erano destinati alla copertura delle spese di guerra; passando gradualmente da un consenso individuale a uno collettivo.

precisa disposizione della legge”. La contrapposizione che si verificò in Inghilterra nel secolo XVII tra l’autoritarismo regio e le istanze del pluralismo borghese, che venivano espresse attraverso il Parlamento, delineò l’antitesi esistente tra l’interesse pubblico alla riscossione dei tributi e l’interesse dei singoli consociati alla difesa dei loro diritti individuali di proprietà e di libertà.

Fino a tempi a noi vicini in Gran Bretagna gli appartenenti ai ceti sociali più elevati evitavano accuratamente l’esercizio dell’attività bancaria, preferendo delegare tale attività agli stranieri, soprattutto agli ebrei. Ancora oggi la sede della Banca d’Inghilterra in Lombard Street a Londra testimonia del ruolo decisivo avuto dai cittadini di un’altra nazionalità nella finanza inglese sino a tempi assai recenti (33).

Senza andare troppo lontano con gli esempi storici si può certamente affermare che la finanza nel passato, ma anche oggi, è ripetutamente soggetta a delle forti critiche che sono anche di ordine morale.

Purtuttavia l’attività finanziaria ha costituito una potente leva per lo sviluppo dell’economia, della cultura e della ricerca nella società moderna. Senza la finanza non solo la Rivoluzione industriale, ma neanche il Rinascimento ci sarebbero stati.

Ciò nondimeno sarà la storia della politica che si incaricherà della dimostrazione di quali siano state le diverse, alle volte terribili, *forme di reazione delle comunità e dei*

(32) Il “documento” definito inizialmente “Magna Carta” non fu la Carta di Giovanni Senza Terra del 1215, bensì quella di Enrico III del 1225. Il re Giovanni cercò di revocare la propria Carta non appena entrò in vigore e a tale fine ricorse a Papa Innocenzo III, che il 24 agosto del 1215 con una bolla l’annullò. Alla morte di Giovanni Senza Terra, l’anno seguente, i nobili che avevano in affidamento Enrico III (allora un bambino di soli 9 anni) decisero di promulgarne, in nome del nuovo re, una versione corretta (denominata Carta di Libertá). Al raggiungimento della sua maggiore età Enrico III chiese che fossero deliberati alcuni tributi per taluni fini e fu concessa l’istituzione dell’imposta sui beni mobili, però gli fu chiesto di promulgare nuovamente le due Carte, il che avvenne con una legge del 1215. Il titolo Magna Carta di Libertá Angliae o grande Carta delle Libertá dell’Inghilterra – fu introdotta nel 1297. Vedi J. Osvaldo Casas, (*Derecho y garantías constitucionales del contribuyente*), Buenos Aires, Ad Hoc, 2002, p. 251.

(33) A. K. Sen, *La ricchezza della ragione*, op. cit. ove: “...Il ritratto di Shylock fatto da Shakespeare evidenzia questo tratto dell’atteggiamento nei confronti dei finanzieri nell’Inghilterra elisabettiana”.

popoli verso ogni forma di arbitrio fiscale che non fosse basato sul principio democratico e quindi sul rispetto della volontà del popolo.

La storia dei popoli sovrani e della tassazione si è premurata di dimostrare che è sempre preferibile non istituire dei tributi decisi al di fuori del consenso dei cittadini che poi dovranno pagarli.

Le due concezioni della sovranità di cui abbiamo accennato possono intravedersi dal confronto tra il pensiero di Thomas Hobbes e quello di John Locke. Per Hobbes vale la convinzione della necessità di una assoluta predominanza dello Stato. Della sua direzione giuridica, morale ed economica sulla collettività; l'individuo singolo si trova data la sua natura in una posizione di soggezione dal dominio dello Stato.

La premessa alla concezione filosofica di Hobbes è l'assunto che gli individui cercano di trovare la pace e la sicurezza, ma per raggiungere questi beni hanno bisogno di un assetto organizzato della collettività che gli consenta di superare tutte le debolezze e gli egoismi del singolo individuo. La famosa contrapposizione tra stato di natura e stato civile.

Locke invece afferma il primato dell'individuo e dei suoi valori. Conseguentemente a ciò il potere politico diviene strumentale per assicurare la sicurezza e il benessere degli individui. La società civile assume una posizione prevalente rispetto al sovrano, così da attuare un ribaltamento del rapporto rispetto alla concezione di Hobbes.

Siffatta volontà del popolo si esprime direttamente o, come avviene nelle moderne democrazie, attraverso la forma mediata del voto dei parlamenti nazionali.

In definitiva è compito dell'organo che è l'espressione della volontà popolare di istituire i tributi per mezzo della legge. La sovranità.

La potestà tributaria spetta così al popolo il quale legittima lo Stato all'esercizio della titolarità della potestà tributaria.

Il Parlamento ha l'esercizio *non la titolarità della potestà* che spetta al popolo secondo il principio di democrazia e rappresentanza.

L'espressione "sovranità" deriva dal latino e significa infatti il potere "su tutti" in termini assoluti. (34) Questa potestà del popolo è d'altro canto la stessa cui si riferiva J.J. Rousseau nel Settecento nel suo "Contratto sociale" (35).

8.4) *Il Diritto dell'Unione europea sulla tassazione, diritto internazionale e sovranità popolare*

Dal punto di vista di una interpretazione tradizionale del tributo, insieme alla definizione della sovranità nazionale di uno stato trovano elaborazione concettuale dei riferimenti al rapporto tra la finanza nazionale e quella locale.

(34) Come rileva G. Cogliandro, "Sin dai tempi dei greci avevano un rilievo quasi cosmico il concetto di *nomon archein* di Aristotele e il *nomos basileus* di Pindaro (Pindaro, Frammenti, n. 169). Anche nella codificazione tardo imperiale romana, poi, godeva di un prestigio non questionabile il brocardo «*lex est omnium regina*» del Digesto (1.3.2.). La sovranità della legge è un enigma che dall'antichità torna a investire il nostro presente; il conflitto fra legge pubblica e giustizia soggettiva è al centro della Antigone di Sofocle (già citata da G. Zagrebelsky in questo capitolo) (442 a. C.). Sui fondamenti della legge si interrogano sin dal V secolo a. C. Antifonte e Senofonte, ma soprattutto tale indagine sarà approfondita nel I secolo a. C. da Cicerone: facciamo riferimento qui al suo ben noto motto: «*legum servi sumus ut liberi esse possimus*». G. Cogliandro, "Rule of law, La possibilità del contenuto morale del diritto", Giuffrè, 2012, p. 10.

(35) J.J. Rousseau, *Du contrat social ou Principes du droit politique*, Libro II, cap. 6; trad. it. *Il contratto sociale*, Torino, Einaudi, 1976. Alla fine del Settecento, la nozione di democrazia come il «il regime di tutti» era pacifica: v. I. Kant, "Per la pace perpetua" (1795), in Id. "Scritti politici e di filosofia della storia e del diritto", Torino, Utet, 1956, p. 294: «*Le forme di uno Stato (civitas) possono essere ripartite o secondo la differenza delle persone che rivestono il potere sovrano, o secondo il modo di governare il popolo da parte del sovrano, qualunque esso sia. La prima si chiama propriamente la forma del dominio (forma imperii) e solo tre sono le forme possibili, secondo che uno o pochi tra loro uniti, o tutti insieme quelli che costituiscono la società civile sono investiti dal potere sovrano (autocrazia, aristocrazia e democrazia; potere del principe, della nobiltà, del popolo)*». Il passo prosegue: «*La seconda è la forma del governo (forma regiminis) e riguardo il modo, fondato sulla Costituzione (che è l'atto della volontà generale che fa di una moltitudine un popolo), secondo cui lo Stato fa uso della pienezza del suo potere: secondo questo aspetto la forma di governo è o repubblicana o dispotica*». Cfr. G. Zagrebelsky, *La legge e la sua giustizia*, Il Mulino, Saggi, p. 58 in nota 30.

Tuttavia ciò che viene affermato sopra non può essere più considerato così valido visto il cambiamento di prospettiva che ha comportato la nascita del diritto comunitario anche nel campo fiscale. Oggi non solo ci sono tributi destinati a finanziare una Comunità sopranazionale ma è stata assegnata agli Organi dell'Unione Europea la potestà di incidere in misura profonda sulla disciplina di taluni tributi nazionali (vedi ad esempio la disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto "Iva").

Nonostante queste tipologie di tributi abbiano una loro sostanziale natura di tipo nazionale essi hanno ricadute elevate nella determinazione delle risorse e di conseguenza nella realizzazione dei compiti dell'Unione.

Al proposito un tema di stretta attualità è quello dell'IVA internazionale. In fatti in sede europea è stata più volte sottolineata nel corso degli ultimi anni l'esigenza di accrescere l'efficacia dell'IVA nel quadro del complessivo risanamento dei bilanci pubblici; auspicando pertanto più intensi risultati nella *compliance* e nella lotta all'evasione di tale imposta europea (36).

Le Comunità sopranazionali non sono titolari di sovranità ma di potestà tributaria sì. Il popolo legittima la Comunità sopranazionale alla titolarità della potestà tributaria sottraendola allo Stato mentre la sovranità tributaria che resta allo Stato diventa subordinata.

Il principio del "*nullum tributum sine lege*" considera che l'istituzione dei tributi comunitari o tributi c.d. armonizzati (la Direttiva Iva) (37) derivi da una attribuzione

(36) Le frode fiscali dell'Iva impediscono il buon funzionamento del mercato interno. Esse danno origine a flussi di beni non giustificati e consentono l'immissione nel mercato europeo di beni a prezzi ingiustificatamente bassi. Il Libro Bianco sul Futuro dell'IVA, documento [COM(2011)851] della Commissione europea, tenendo conto degli esiti della consultazione pubblica *sul futuro dell'IVA* lanciata dalla stessa Commissione nel 2010, doc. [COM(2010)695], identifica una serie di iniziative volte alla riforma del sistema comunitario dell'IVA nel rispetto dell'equilibrio tra esigenza degli operatori di semplificazione del sistema e richiesta delle Amministrazioni fiscali di vedere rafforzate le procedure per rendere più efficace l'azione di contrasto all'evasione.

(37) L'armonizzazione è rivolta fondamentalmente al settore delle imposte indirette (all'Imposta sul valore Aggiunto). L'obiettivo primario della armonizzazione nel campo delle imposte indirette quello dello sviluppo del mercato interno europeo.

di sovranità popolare “mediata” attraverso il voto per i rappresentanti parlamentari nell’Unione europea. Ossia i membri del Parlamento europeo.

Non diversamente l’articolo 2 della Carta delle Nazioni Unite sancisce un principio che sta a fondamento della Società delle Nazioni ovvero quello che “*la Comunità sopranazionale è basata sul principio di eguaglianza e di sovranità di tutti i suoi Stati membri*”.

Il Diritto comunitario persegue l’armonizzazione fiscale facendo in modo che i paesi membri si impegnino, attraverso il rispetto delle Direttive, al suo conseguimento. Il processo d’integrazione europea ha infatti determinato la formazione del diritto tributario comunitario.

Tale diritto ha come obiettivo quello di aspirare a superare l’armonizzazione giuridico fiscale per tentare di rendere il più omogenee possibile le legislazioni nazionali verso l’obiettivo di una vera e propria integrazione fiscale.

Si tratta in ambito europeo di una potestà relativa che, ad eccezione delle imposte doganali, Iva all’importazione e dazi, esige il concorso di una potestà tributaria statale che va a comporre la struttura stessa del Diritto tributario comunitario che, dunque, risulterà data l’integrazione dei due ordinamenti, assai più complessa di quella solo nazionale.

8.5) Il principio di “No taxation without representation”

Abbiamo visto come il principio che si è consolidato attraverso i secoli del “*nullum tributum sine lege*” è comunemente fatto risalire dalla Magna Carta che agli artt. 12 e 14 prevedeva che “*I sudditi, ai quali è stato trasmesso questo diritto, non sono tenuti a versare alcun tributo o altro gravame che non sia approvato dal Parlamento*”.

Il processo di armonizzazione in campo tributario é attuato attraverso l’emanazione di leggi nazionali che vanno a completamento di atti comunitari *incompleti* (“le Direttive”), oppure attraverso l’utilizzo di atti comunitari *completi* che hanno una efficacia diretta nei confronti di tutti i soggetti appartenenti allo Stato membro (“i Regolamenti”).

Possiamo quindi affermare che la nascita e il successivo consolidarsi della forma stato - nazione è avvenuta in parallelo con la nascita e lo sviluppo della istituzionalizzazione del tributo.

All'interno della affermazione della forma stato vi è stato il riconoscimento che la giustizia fiscale rappresenta un valore supremo di uno Stato di diritto.

Durante il Medioevo (38) quando non esisteva ancora una forma statale moderna come noi oggi la conosciamo, i tributi erano visti prevalentemente attraverso una logica transitoria (39). Essi avevano perciò la caratteristica delle entrate di tipo straordinario.

Questo impianto strutturale era dovuto sia alle dimensioni fondamentalmente ridotte dello Stato sia alla confusione esistente in sostanza tra beni personali della corona e quelli dello stesso Stato. Con il passare del tempo tuttavia si determinò una attribuzione crescente di attività allo Stato le quali richiedevano ad esempio la formazione di uno stabile apparato burocratico e militare. Conseguenza di questo sviluppo della organizzazione statale fu gioco forza la creazione di un vero sistema

(38) Nella tradizione della Scolastica medievale "(...) il tributo è rivolto al perseguimento del bene comune ed è raccolto dal sovrano in quanto depositario terreno della funzione di ricerca dell'utilità collettiva. In tale prospettiva, il tributo, oltre a essere affrancato dalla antica concezione di mezzo di oppressione e discriminazione tra i popoli, propria di un assetto di finanza pubblica fondato su fiscalità predatoria oltreché su fiscalità propria del sovrano, diviene uno strumento di partecipazione dell'individuo alla vita collettiva, quasi ad indicare un passo nella direzione della liberazione terrena dei singoli dal potere totalitario del sovrano. (...) Comincia a delinearsi l'idea di un confronto tra l'interesse della collettività, cui si correla funzionalmente il tributo, e l'interesse individuale, che deve trarre beneficio dalla partecipazione alla collettività, perlomeno in termini di tutela dei beni primari della vita". P. Boria, *L'Anti Sovrano, Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Giappichelli, Torino, 2004, p. 13.

(39) "*Nei rapporti feudatari predominava l'arbitrio e la forza per tutto quanto riguardava la fissazione della prestazione ed il modo del prelevamento di un tributo. Il principio che giustificava l'imposizione era il diritto assoluto di disposizione del feudatario su tutte le cose e le persone facenti parte del suo feudo*". (Cfr. E. Vanoni). (...) "*A quell'epoca si affermava una nuova nozione di libertà, intesa come affrancamento dal carico fiscale, quasi come il privilegio di sottrarsi all'imposizione arbitraria ed eccessiva*". Cfr. P. Boria, *L'Anti Sovrano*, op.cit., p. 12 ss.

tributario con delle imposte stabili finalizzate alla continuità nel finanziamento della spesa pubblica.

La creazione di apparati tributari strutturati ha al tempo stesso incoraggiato l'istituzione delle assemblee parlamentari. Esse sono state il volano della espressione della volontà popolare affinché al loro interno potesse esercitarsi la potestà tributaria del popolo sovrano.

Il principio dunque del *nullum tributum sine lege* non ha assunto rilevanza esclusiva nel diritto costituzionale interno ma deve essere riferito per quanto possibile anche agli ordinamenti sopranazionali (“internazionali e sovranazionali”). Tale principio va indirizzato verso la tutela dei diritti fondamentali comuni ai diversi ordinamenti costituzionali riconosciuti dalle Corti internazionali garantendo in ambito tributario il più possibile un controllo di tipo democratico mediato attraverso l'azione elettiva dei rappresentanti del popolo. Questo controllo è volto come di norma al bilanciamento della capacità contributiva con la tutela del diritto di proprietà.

Il principio della sovranità popolare o detto in altri termini del “*no taxation without representation*” sta a significare che nessuna imposizione può essere imposta senza che vi sia stata l'approvazione dei rappresentati del popolo. E' il potere sovrano di decidere del proprio destino quale comunità, e questa funzione avuta dai parlamenti nazionali nel corso della storia ha svolto un ruolo sostanzialmente antiautoritario (40).

Lo Stato quindi istituisce il tributo sulla base del principio di solidarietà e nell'esercizio della propria sovranità (41).

(40) Il principio del “*nullum tributum sine lege*”, inteso, non-come un diritto fondamentale e fondato sulla resistenza degli Stati a rinunciare alla loro sovranità, è la vera causa per la quale le Comunità sopranazionali non dispongono della potestà di stabilire tributi con atti ad efficacia diretta. (Vedi Claudio Sacchetto, in “*Considerazioni sulla relazione generale del prof. Mauricio Plazas Vega*”; *Derecho Tributario Comunitario – XXII Jornadas Latinoamericane de Derecho Tributario*, Quito, Ecuador, 2004. Ed. Imprenta Mariscal, 2004, vol. II, p. 655 a 680.

(41) “è con la formazione dello Stato moderno e con l'elaborazione della teoria della “ragion di Stato” che si avvia con decisione una fase di sviluppo della finanza pubblica, attraverso la centralizzazione delle funzioni finanziarie in capo al sovrano ed il superamento dei localismi medievali”. P. Boria, “*L'Anti Sovrano*”, op.cit., p. 13 ss.

L'influenza del pensiero liberale nella produzione normativa spettante all'istituzione dei tributi ha portato le Costituzioni a considerare il dovere di contribuire dei cittadini di contribuire alle spese pubbliche unitamente al dovere di solidarietà e uguaglianza davanti alla legge.

In tal senso tutti i cittadini si devono impegnare affinché lo Stato svolga compiutamente il proprio ruolo e nell'ambito del postulato di solidarietà pubblica ognuno sarà chiamato a contribuire al sostenimento della spesa pubblica (42).

Si può in conclusione affermare che l'istituzione Parlamento è debitrice sin dalla sua nascita di un sistema strutturato della tassazione. La formazione e lo sviluppo dello stato moderno e liberale è andata di pari passo con lo sviluppo di un sistema organizzato di tributi.

In Inghilterra ebbero grande importanza per l'esercizio della sovranità popolare i documenti sulle libertà pubbliche conosciuti come il "*Petition of Rights*" del 1628 e il "*Bill of Rights*" del 1688 (43).

(42) A proposito l'autore inglese J. Waldron riguardo alla solidarietà retoricamente si chiedeva: "*proclamare i diritti del welfare significa supplicare i proprietari ad essere più generosi; o vuol dire, invece, domandarsi in base a quale diritto essi pretendono di tenere qualcosa esclusivamente per sé innanzi al disperato bisogno di altri?*". Cfr. John Waldron, "*Two Sides of the Coin*", in Id, *Liberal Rights*, Cambridge, 1997, p. 20 e Id "*The Right to Private Property*", Oxford, 1991.

(43) I Lords ed i comuni, riuniti in Westminster, imposero a sua Maestà, Guglielmo e Maria principi di Orange, di rispettare le leggi e di sottoporre le loro proposte alla decisione del Parlamento, di modo che non si ripetessero gli atti arbitrari in cui incorse Giacomo II a discapito della libertà e della legge. Il contenuto della Dichiarazione dei Diritti (Bill of Rights) del 13 febbraio 1689 ove il Parlamento inglese proclamò il principio di "*riserva di legge*" che garantiva la legalità delle spese e dei tributi. La dichiarazione stabiliva: "...*In queste circostanze, i lords ecclesiastici e temporali ed i comuni, riuniti oggi in seguito alla loro elezione e costituendo la piena e libera determinazione di questa Nazione, dopo aver esaminato i mezzi più idonei per conseguire gli obiettivi indicati, dichiarando, in primo luogo, come i loro predecessori, per rivendicare ed affermare i loro antichi diritti e libertà: (...). (...)*" *Che ogni esazione di imposte in beneficio della corona, con il pretesto della prerogativa reale, senza consenso del Parlamento, per un tempo maggiore o con modalità diverse da quelle con cui fu autorizzata, è illegittima*".

In Francia invece le petizioni del popolo al re perché convocasse gli Stati Generali e le proposte successivamente fatte agli stessi Stati generali di istituire delle imposte furono le iniziative prodromiche allo scoppio della rivoluzione francese (44).

Nelle colonie inglesi d'oltreoceano, gli Stati Uniti d'America, la mancata applicazione della legge sull'imposta di bollo, (lo "*Stamp Act*") fu il focolare che scatenò il dissenso popolare e la protesta per dei tributi che non furono deliberati dal popolo americano. Questo fatto assunse un ruolo decisivo per lo sfociare delle istanze rivoluzionarie dell'indipendenza americana.

Al riguardo significativa fu una frase detta da Sam Adams, che era il leader del movimento "*dei figli della libertà*", quando affermò che "*Solo agli americani è consentito stabilire tributi che gravino sugli americani*".

Questi antefatti storici danno una chiara visione della ragione profonda che è sottesa al principio del "*nullum tributum sine lege*"; ed è con riguardo a tale principio che va analizzata la potestà tributaria.

9) *La riserva di legge*

Il tributo è imposto in conformità alla legge o ad un altro atto avente stessa forza anche se esso promana da un organo sopranazionale (45).

(44) Di rilevante interesse è lo storico documento del 26 agosto del 1789, mediante il quale i rappresentanti del popolo francese, costituiti in Assemblea Nazionale, "*considerando che la violazione dei diritti dell'uomo costituiscono le uniche cause del pubblico malessere e della corruzione dei governi*", riconobbero e proclamarono formalmente i "*Diritti dell'uomo e del cittadino*" e, tra essi, quelli connessi al bilancio dello Stato: Art. 13. "*Per coprire le spese necessarie per garantire l'ordine pubblico e l'azione amministrativa è indispensabile che tutti i cittadini concorrano in ragione della loro capacità contributiva*". Art. 14. "*Tutti i cittadini hanno il diritto, direttamente o attraverso i loro rappresentanti, di consentire l'esercizio della potestà tributaria, determinando il presupposto, la base imponibile, l'aliquota dei tributi e la loro riscossione*". Art. 15. "*La comunità ha il diritto di chiedere il rendiconto della gestione ad ogni ente pubblico*".

(45) M. A. Plazas Vega, *Il Diritto della Finanza pubblica e il Diritto tributario*, (trad. di Andrea Amatucci), Jovene Editore, Napoli 2009, p. 254 ss.

Il principio fondamentale del diritto tributario sotto un profilo squisitamente politico è quello della riserva di legge, secondo il quale nessun tributo può essere imposto senza una previa approvazione da parte dell'organismo democraticamente rappresentativo della volontà popolare.

La riserva di legge rappresenta la conquista fondamentale del pensiero giuridico liberale. Essa esercita il fine di garantire che nell'esercizio della potestà tributaria venga tutelato il diritto di proprietà individuale e la convivenza civile insieme al controllo politico sull'attività dell'Amministrazione finanziaria (46).

Il principio della riserva di legge è da collegare altresì con un certo grado di autonomia riconosciuto agli enti locali. L'autonomia è la potestà dell'ente locale di emanare norme giuridiche, ovvero l'autonomia finanziaria consiste nella potestà di intervenire nella produzione di norme finanziarie locali.

La riserva di legge sarà quindi relativa o assoluta a seconda che debba esercitarsi entro un recinto di limiti stabilito di volta in volta dalla legge oppure esclusivamente dalla legge.

Riguardo al grado di controllo della attività dell'amministrazione tributaria bisogna sottolineare che gli atti e l'azione dell'Amministrazione finanziaria va sempre sottoposta al rispetto della legge. Il principio della riserva di legge è dunque lo strumento vitale a disposizione dei cittadini per l'esercizio del loro controllo democratico sull'attività del governo. Tale principio consente in occasione della discussione di disegni di legge tributaria da parte del Parlamento la verifica del rispetto del principio etico della capacità contributiva (47).

Il "*nullum tributum sine lege*" prevede richiede che l'istituzione di nuovi tributi sia vincolata al rispetto della procedura democratica a garanzia formale e sostanziale del

(46) Il principio di riserva di legge garantisce le funzioni proprie della rappresentatività popolare e, di conseguenza, non semplicemente la legittimità degli atti dell'Amministrazione finanziaria. E' evidente che tali atti devono rispettare la legge.

(47) Si veda Claudio Sacchetto, *Considerazioni sulla relazione generale del prof. Mauricio Plazas Vega*, op. cit. p. 666 e ss.

rispetto della capacità contributiva e del raggiungimento, sia pure tendenziale, dei fini economici e sociali che la carta costituzionale assegna alla tassazione (48).

La riserva di legge per la quale è il solo potere legislativo il titolare esclusivo della potestà tributaria, permette dunque ai rappresentanti del popolo il controllo democratico ed etico teso a evitare, per quanto sia consentito ad una assemblea democratica e popolare, possibili abusi dell'esecutivo nell'istituire nuove tasse (49).

(48) Tra la copiosa dottrina che respinge l'arbitrarietà dello Stato per quello che riguarda il momento istitutivo del tributo, non si può non ricordare il pensiero di Francesco Moschetti sul dovere del legislatore di strutturare la legge tributaria in funzione del contribuente e della sua capacità contributiva e non semplicemente dalla prospettiva della potestà sovrana dello Stato. Così come impone la Costituzione italiana, a cui F. Moschetti fa riferimento, quando all'art. 53 stabilisce: "il dovere di contribuire in funzione della capacità contributiva". Si veda F. Moschetti, *"La capacità contributiva"*, pp. 2-5.

(49) Vediamo nella pratica come al potere esecutivo spetta la predisposizione dei disegni di legge finanziaria e di legge in generale, collegati con la manovra di finanza pubblica e l'assunzione delle iniziative in materia di spesa. Le competenze in materia di legge finanziaria e di leggi collegate consentono una verifica del rapporto di omogeneità politica e parlamentare tra il Governo e la maggioranza che approva i provvedimenti.

PARTE TERZA

LA FUNZIONE FISCALE ED EXTRAFISCALE DEL TRIBUTO

10) Il contrattualismo

Scrivendo Jean Jacques Rousseau nel Settecento *Il popolo concepisce l'“Organo Sovrano” che lo rappresenta*. Rousseau intendeva affermare che è solo il popolo che legittima lo Stato in una prospettiva contrattualista, che era l'ideale di governo sostenuto sia da John Locke che da Rousseau.

In questa elaborazione contrattualistica ci si immagina l'“uomo all'interno dello stato come socio”, ovvero gli uomini associandosi tra loro stipulano un contratto sociale (o Convenzione) che ha tra gli obiettivi del contratto anche quello di sostenere l'organizzazione e il funzionamento dello Stato stesso per mezzo della riscossione di tributi. E' dunque la stessa esistenza dello Stato a richiedere una potestà sovrana. Quindi la potestà tributaria è limpida espressione della sovranità popolare.

La concezione della sovranità del popolo ha una fondamentale importanza nella dottrina di Rousseau. Questa concezione è sottolineata dall'autore nella sua opera il “Contratto sociale”, quando egli afferma: “(...) *Come si osserva attraverso questa formula (“il patto sociale”), il contratto associativo contiene obblighi reciproci tra la collettività e gli individui nell'ambito di un duplice rapporto; l'individuo è membro dello Stato rispetto alla sovranità. Non opera il principio di diritto civile, secondo il quale nessuno può stipulare contratti con se stesso o con un tutto di cui su fa parte*” (50).

In conclusione possiamo dire che la rappresentanza nella teoria di Rousseau e del c.d. contrattualismo viene garantita dall'obbligo della riserva di legge, quando appunto gli elementi costitutivi del rapporto d'imposta (presupposto, base imponibile e aliquota)

(50) Jean-Jacques Rousseau, *Il Contratto sociale o principi di diritto politico*.

sono decisi attraverso l'intervento di un voto parlamentare, vale a dire dall'organo che rappresenta la volontà popolare.

11) La funzione fiscale ed extrafiscale del tributo

La presenza di obiettivi extrafiscali nella ragione per le leggi tributarie porterebbe a ritenere superata l'impostazione che riteneva l'esclusività dei fini fiscali per il tributo. (51) Tuttavia, secondo altri autori (52) le tesi sull'extra fiscalità dei tributi, propugnate tra i primi da Griziotti e Achille Donato Giannini sarebbero superate.

A giudizio del Griziotti i tributi possono essere *pienamente fiscali o pienamente extrafiscali* ciò dipende essenzialmente dalle caratteristiche loro oggetto (53).

I tributi il cui obiettivo è preminentemente fiscale, ossia la copertura delle spese pubbliche, possono perseguire anche dei fini extrafiscali determinando così degli effetti economici e sociali. Come detto rispetto ai tributi aventi un fine sostanzialmente o esclusivamente fiscale deve rilevare il principio della capacità contributiva. Quando invece le finalità di un tributo sono soprattutto extrafiscali il principio della capacità contributiva svolge un ruolo marginale ma non è completamente escluso.

Il sindacato di costituzionalità di una legge tributaria quindi spesso si svolge con un occhio agli effetti pratici che l'istituzione di quel tributo può determinare. Vale a dire che spesso si realizza alla luce delle regole e degli effetti dell'attività dello Stato nell'economia.

(51) Sul tema della rilevanza giuridica dei fini extrafiscali e dei benefici si veda: Franco Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, Cedam, 1992.

(52) Franco Fichera, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 1978, pp. 9 – 61.

(53) Benvenuto Griziotti, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, Giuffrè Editore, 1956.

Secondo A.D. Giannini i fini extrafiscali del tributo non assumono rilevanza giuridica. Questo studioso ritiene che la natura giuridica del tributo sia essenzialmente fiscale e, che dunque, alla stessa siano sostanzialmente estranei i fini extrafiscali.

L'interpretazione della c.d. *Scuola napoletana* (quella facente capo all'Università Federico II) ritiene che tutte le leggi tributarie inseguono anche dei fini extrafiscali e tra di essi vi è certamente quello della realizzazione dell'eguaglianza di fatto (54).

Pertanto compito dei tributi è di redistribuire la ricchezza sulla base del rapporto intercorrente tra l'entrata e la spesa pubblica. Secondo questa visione sarebbe illegittima una legge tributaria o di spesa o di bilancio che produca degli effetti lesivi del principio di ragionevolezza, perché arbitraria o irrazionale.

Il principio di ragionevolezza nonostante non sia espressamente contemplato nell'ordinamento giuridico italiano è stato fatto discendere attraverso l'interpretazione della Corte costituzionale dal principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. (55)

La norma tributaria sarebbe quindi illegittima quando si ponga in contrasto con i valori protetti dalla Costituzione, come l'equa allocazione delle risorse, la stabilità, lo sviluppo economico e la redistribuzione dei redditi.

Tali valori vengono apprezzati insieme all'applicazione del principio di progressività nell'imposizione (art. 53, 2 comma, Cost.).

In definitiva possiamo affermare che ogni tributo persegue al tempo stesso dei fini fiscali ed extrafiscali.

L'indagine sulla corrispondenza di costituzionalità dei fini per il tributo implica il riscontro dei principi della riserva di legge (rispetto per la sovranità) e di capacità contributiva (funzione redistributiva del tributo).

La giustizia tributaria si realizza sostanzialmente con il gettito tributario ma anche attraverso l'utilizzo efficace della spesa pubblica.

(54) Cfr. Giuseppe Abbamonte, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, Liguori, 1975, pp. 23 – 24.

(55) Per il Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1984, il principio di uguaglianza svolge “*il ruolo di una sorta di clausola generale di ragionevolezza*” . Vedi anche Paladin L. (voce) *Ragionevolezza* (principio di), in *Enc. Dir. Agg. I*, Milano, 1997.

12) La definizione di tributo

Non esiste una visione comune nella dottrina tributaria relativamente al contenuto e al concetto di tributo perché diversa è la impostazione sulle funzioni del tributo.

Alcuni sostengono che i tributi sono i mezzi per procurare delle entrate che servono a garantire lo svolgimento ordinato dell'attività pubblica, altri invece ritengono che il fine fiscale dei tributi può anche essere considerato secondario.

Tra coloro che sono fautori della funzione essenzialmente fiscale del tributo alcuni studiosi sostengono dell'irrilevanza giuridica dei fini c.d. extrafiscali; mentre altri sottolineano che i fini extrafiscali andrebbero considerati al solo fine di interpretare e applicare le leggi tributarie.

I concetti di tributo elaborati finora dalla dottrina sono stati condizionati dal ruolo principale della finalità fiscale attribuita al tributo e tali impostazioni affondano le loro radici nel pensiero di A.D. Giannini (56). La dottrina principale dunque ritiene che la legge tributaria debba fondarsi sul principio di capacità contributiva, ma non sempre si trova riprova che il rispetto della capacità contributiva sia anche la condizione per attuare il principio della giustizia tributaria. Vale a dire che la legittimità costituzionale delle leggi tributarie che perseguono al contempo delle finalità extrafiscali si basa, non tanto sul rispetto del principio di capacità contributiva o non solo prevalentemente, ma su altre finalità come la solidarietà o la copertura delle spese, o finalità para commutative.

(56) Per F. Tesauro il tributo è una prestazione patrimoniale imposta collegata ad un fatto economico che implica il concorso di tutti alla spesa pubblica. (F. Tesauro, *“Istituzioni di diritto tributario”*, Vol I, 2006). Anche per A. Fantozzi, *il tributo è una prestazione patrimoniale imposta il cui fondamento risiede nel necessario concorso di tutti al finanziamento delle spese pubbliche*. (A. Fantozzi, *“Diritto tributario”*, Torino, 2003). Per E. De Mita *gli aspetti fondamentali che permettono di identificare un tributo sono il suo rapporto con la capacità contributiva e l'assenza di una diretta partecipazione del contribuente alla sua imposizione ed al suo versamento*. L'uno e l'altro elemento distintivo gli consentono di affermare che il tributo è una prestazione patrimoniale che un ente pubblico impone a determinati soggetti con l'obiettivo di ottenere un'entrata. (E. De Mita, *“Principi di diritto tributario”*, Giuffrè, 2002, p. 5).

I tributi di scopo, ad esempio (che sono quelli il cui gettito è vincolato alla copertura di una specifica spesa), hanno un riferimento alla capacità contributiva molto labile. Talvolta, come per le “tasse sulle concessioni governative”, la relazione con il principio di capacità contributiva assume una connotazione assai fluida (57).

Tuttavia i criteri che consentono la verifica delle eventuali violazioni del principio di capacità contributiva da parte del legislatore non hanno una unica natura, essi sono apprezzati sulla base di una loro corrispondenza anche al criterio di ragionevolezza (58).

Nei Paesi a tradizione di democrazia costituzionale i principi tributari sono quasi sempre definiti da delle norme con un rango costituzionale. Le disposizioni costituzionali vengono tradotte in disposizioni di principio (in Italia lo Statuto del contribuente) a loro volta richiedenti delle disposizioni attuative (che devono tenere conto delle restrizioni poste dai principi costituzionali generali (diritti inviolabili) all’esercizio potestativo tributario del legislatore. Per concludere i confini invalicabili nella definizione di tributo nell’ordinamento sono quelli di derivazione costituzionale quali sono i principi della di solidarietà (art. 2 Cost.) e uguaglianza (art. 3 Cost.). Questi canoni sorreggono il fine costituzionale a che l’ordinamento tenda ad una sostanziale giustizia nella tassazione, per raggiungere ciò unendo all’esercizio di una potestà impositiva, anche la consapevolezza da parte dello stato di una responsabilità nei confronti della collettività. I canoni costituzionali devono portare quindi verso un giusto riparto nella tassazione e all’efficiente esercizio della spesa pubblica.

Il tributo in definitiva è una prestazione patrimoniale imposta collegata a un’obbligazione *ex lege*, la cui nascita si realizza, non nel momento in cui il titolare

(57) In Italia si parla molto anche di istituire tasse di servizio (cd. imposte di servizio).

(58) F. Moschetti dedica un intero capitolo della sua monografia per affrontare il tema dei tributi che violano la Costituzione in quanto si riferiscono a fatti generatori che non esprimono capacità contributiva (ad esempio l’imposta sul celibato istituita durante l’ordinamento fascista). Cfr F. Moschetti, *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, p. 4 e 5.

La dottrina italiana richiede che ogni imposta, alla luce dell’art. 53, della Costituzione, debba ispirarsi al principio di capacità contributiva.

della potest  tributaria lo stabilisce, ma quando   realizzato il suo presupposto definito dal titolare della potest  tributaria in termini generali e astratti.

12.1) Il popolo Sovrano. La Rivoluzione francese, la visione solidarista dell'imposta

La rivoluzione francese del 1798 e l'affacciarsi di ideologie riformiste sono da stimolo alla istituzione dei primi ordinamenti indirizzati a forme quanto pi  "ragionevoli di imposizione" (59). Queste ideologie riconoscevano l'uomo come colui che   in condizione di conoscere e soddisfare al meglio i suoi bisogni sia "sociali" che "collettivi", in modo molto migliore dello Stato che   rappresentato dai burocrati, il cui ruolo   interpretare obiettivamente le istanze sociali. Lo Stato non ha il compito di sostituirsi all'individuo ma deve creare le condizioni per facilitare il dispiegarsi del libero gioco delle forze del mercato, evitando al contempo, che siano i burocrati a poter decidere quali beni e servizi siano socialmente utili.

Tuttavia in tempi moderni la difficolt  di un sistema fiscale chiamato di massa (60)   quella che si presenta non al momento della riscossione (61) ma piuttosto, al momento quello dell'utilizzo delle risorse acquisite con la riscossione.

(59) All'epoca della rivoluzione francese il Babeuf , che era una figura di spicco nel sostenere il principio dell'eguaglianza di tutti i cittadini davanti allo Stato, coglie nei risultati della rivoluzione un'illusione popolare e sostiene l'opportunit  di un processo politico proiettato verso il comunismo. E' 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.

(60) Il recente disegno di legge delega per la riforma del fisco approvato il 16 aprile 2012 (scorsa legislatura) era denominata "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale pi  equo, trasparente e orientato alla crescita".

(61) Fatta salva la lotta all'evasione.

12.2) Le teorie dello stato da Aristotele a Montesquieu

La sovranità vista sotto il profilo giuridico appartiene allo Stato. Il suo concreto esercizio deve considerare la tripartizione dei poteri così come è stata teorizzata da Montesquieu nel suo *“Spirito delle leggi”*.

La attività di governo nelle monarchie assolute era affidata in via esclusiva al monarca. Nei regimi parlamentari invece al Parlamento (organo rappresentativo della volontà popolare), nei sistemi presidenziali al parlamento insieme al Presidente.

L'evoluzione del concetto di sovranità va di pari passo con le categorie e le istituzioni della politica, in generale esso viene fatto risalire all'opera di Aristotele.

Aristotele nella sua celebre opera *“La politica”* sostenne che la sovranità si riferisce non ad un uomo in particolare e neppure ad un gruppo di uomini ma alla legge, la quale sovrasta l'intera comunità. Nella polis greca, che è posta al centro dell'opera di Aristotele, non si ritrova una separazione della Comunità dallo Stato. La separazione tra Stato e Comunità è stata invece necessaria nella formazione dello Stato Nazione, richiedendone una successiva e più elaborata teorizzazione.

12.3) Jean Bodin

La genesi del moderno concetto di sovranità fatta risalire al Medioevo, dove dobbiamo inizialmente questa concezione di sovranità moderna all'opera di Jean Bodin che nel suo trattato *“I sei libri della Repubblica (62)”* si ispira all'opera di Aristotele, elaborando il testo che ha posto le basi filosofiche dell'assolutismo monarchico propugnato dalla fine del Cinquecento.

(62) E' l'opera più conosciuta di Jean Bodin e fu scritta nel 1576. Trad. it. Jean Bodin, *“I sei libri dello Stato”*, 3 vol., (a cura di) M. Isnardi Parente, Torino, UTET. *C'è molta differenza tra il diritto e la legge. Il primo registra fedelmente l'equità; la legge, invece, è soltanto comando di un Sovrano che esercita il suo potere.* Cit. tratta da P. Grossi, *“Mitologie giuridiche della modernità”*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 36 Cfr. G. Zagrebelsky, *“La legge e la sua giustizia”*, Il Mulino Saggi op. cit. p. 40, 41.

Sotto il profilo tributario lo Stato moderno acquisirà dunque la titolarità della potestà tributaria insieme a quella giurisdizionale ed esecutiva sulla scorta della filosofia di pensiero di Locke e di Montesquieu.

L'Organo legittimato alla produzione del diritto viene individuato da John Locke nel Parlamento. Per il "padre del liberalismo" il primato del Parlamento non implica però che questo sia titolare di una potestà di arbitrio o di una potestà illimitata.

Al di sopra il Parlamento sta sempre il popolo il quale può anche non rinnovare il suo mandato ai parlamentari conservando in questo modo una autorità sovrana nei confronti del proprio organo rappresentativo.

Le considerazioni di Locke chiariscono la sua concezione democratica della sovranità, quindi anche quella tributaria. John Locke si esprimeva così: *"Sempre e in ogni situazione, il potere legislativo ha la competenza primaria collocandosi sopra il potere esecutivo, poiché il primo emana delle norme gerarchicamente superiori alle norme del secondo"* (63).

Per passare a tempi a noi più recenti ricordiamo il dibattito che si sviluppò in Italia nel secondo dopo guerra tra Luigi Einaudi e Benedetto Croce sulla differenza (anche lessicale nella lingua italiana) tra la nozione di liberalismo (la dottrina che colloca al centro della società l'uomo in se come persona) e liberismo, dove l'elaborazione è unicamente in senso economico. Nel idea di liberismo infatti non si tiene conto delle conseguenze dell'agire economico sull'uomo ma l'attenzione è incentrata sulla difesa della libertà di mercato.

Il dibattito si focalizzò su due differenti interpretazioni. Una quella di Benedetto Croce sosteneva che liberalismo e liberismo (64) possono essere nella realtà disgiunti, diversamente dalla interpretazione di Luigi Einaudi che invece sosteneva che i due termini significavano la stessa cosa. Per Einaudi dunque il liberalismo si identificava con il liberismo. Il liberismo, secondo Einaudi, può andare di pari passo con le

(63) John Locke, *Two Treatises of Government* (1690).

(64) T. Nagel e L. Murphy nel saggio *The Myth of the Ownership. Tax and Justice*, affermano che: *"The libertarian conception of property as a pre-political moral notion is based not on the idea of moral desert but rather on the idea of moral entitlement. Each person, on this view, is in certain respect inviolable"*.

idee più sociali e con l'attenzione alla persona, non disgiunto dall'idea dell'uguaglianza (art. 3 Cost.) e della libertà.

Per Locke in ultimo, la sovranità in ultima istanza è una prerogativa del popolo che può arrivare sino alla destituzione del legislatore dando un diverso mandato a una compagine diversa quando viene considerata più idonea a rappresentare la volontà popolare (65). La funzione tributaria quindi riferita al rispetto della sovranità popolare nella organizzazione dello Stato ha una importanza centrale.

12.4) Evoluzione dello Stato e capacità contributiva

I canoni relativi all'esercizio della potestà tributaria dello Stato sono fissati dalle norme della Costituzione (artt. 2, 3, 23 e 53 Cost.) le quali costituiscono l'architettura che sta a base del diritto tributario materiale e formale (66).

Con la formazione dello Stato democratico post bellico le funzioni attribuite allo Stato sono enormemente cresciute, sia nel campo del welfare sia nel campo dell'intervento dello Stato nell'economia. Tutto questo ha portato ad una crescente necessità di risorse da acquisire attraverso il fisco.

Nonostante il rafforzamento dei suoi poteri e dell'espansione dell'apparato amministrativo, il fisco è tenuto nel suo quotidiano operare a garantire la tutela dei diritti dei contribuenti. In questo senso ha fondamentale importanza l'individuazione dei limiti costituzionali alla potestà tributaria e a quella impositiva (67).

La massima latina "*summum jus summa injuria*", ripresa da Voltaire nella sua celebre espressione "*un droit porté trop loin devient une injustice*", mette bene in evidenza che le norme giuridiche devono rappresentare i diritti e i doveri in modo chiaro e

(65) John Locke, *op. cit.*

(66) M. A. Plazas Vega, *Il Diritto della Finanza pubblica e il Diritto tributario*, op cit. p. 171.

(67) F. Tesauro osserva che, "mentre la teoria del rapporto d'imposta usa un concetto di diritto sostanziale (rapporto d'imposta) inglobandovi in esso le norme procedurali, la teoria della potestà d'imposizione ingloba le norme sostanziali in quelle procedurali". F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET, Torino, I Parte generale, X ed. p.100, nota 1.

semplice affinché alla loro applicazione risponda un'etica dei comportamenti del cittadino.

Una celebre espressione di Cicerone da l'idea di come chiarezza e semplicità siano fondamentali per il rispetto delle norme: *“Existunt etiam sepe iniuriae calumniam quadam, et nimis callida sed malitiosa juris interpretazione. Ex quod illud summum jus iniuria factum est iam tritum sermone proverbium”*. (68)

Ovvero, significa che ogni limite posto all'esercizio di un diritto si facilita allo stesso modo l'abuso ed è un limite al suo contenuto.

Trasferendo la frase di Cicerone nel campo dell'evasione fiscale si nota come Cicerone sapeva bene quale era la questione principale nello Stato quando affermava che *“La giustizia richiede che ciascuno adoperi le cose comuni come comuni; le private come private”*. (69)

12.5) Luigi Einaudi

Luigi Einaudi quando analizzò la questione della giusta imposta rilevava come: *“l'ideale che i seguitatori dell'imposta giusta perseguono è un fantasma, un mito procreato da una assai rozza varietà della ragion ragionante, quella contabilistica”* (70).

Il grande studioso riconosceva che l'identificazione del reddito dalla contabilità di un soggetto non portava alla individuazione del *“vero utile”* sul quale poi calcolare l'imposta, ma che tale entità assume un valore unicamente formale e non rappresenta l'effettiva ricchezza prodotta.

Luigi Einaudi (ed era il periodo post unitario!) raccomandava che se si voleva intraprendere la lotta contro l'evasione, allora: *“ (...) conviene non giocare d'astuzia*

(68) Cicerone, De Officiis, I, 33.

(69) Cicerone, De Officiis, I, 20.

(70) L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, ora in Scritti Economici, Storici e Civili, (a cura di) R. Romano, Mondadori, Milano, 1983, p. 200 e ss.

contro i contribuenti, non pigliarli di sorpresa, come troppo spesso si è fatto sin qui (...). Le leggi d'imposta debbono essere, sostanzialmente e, non solo formalmente, diritte e oneste. Solo a questa condizione possono riscuotere l'ubbidienza volenterosa dei cittadini (...). Occorrono dunque leggi semplici, perequate, senza trabocchetti ed inflessibili". (71)

Einaudi nell'analizzare le questioni di fisco aveva la consuetudine anche dire che *"periti e dottrinari sono due categorie afflitte dal medesimo vizio mentale, ovvero la convinzione di essere chiamati da Dio a risolvere "problemi": il problema dell'imposta sul reddito". (72) (73)*

(71) L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, op. cit. p. 200 ss.

(72) L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, op. cit. p. 6.

(73) Scriveva Luigi Einaudi nelle conclusioni del suo saggio *Lezioni di politica sociale*, parlando della Svizzera dove si trovava in fuga dalla guerra: *"L'uomo comune aspira, come sempre accadde in passato e sempre accadrà, ad un ideale; ha dinnanzi agli occhi un suo paradiso in terra. E' un ideale, che i cantori dell'eroico, che gli ammiratori del superuomo, che gli spregiatori delle cose umili e dei propri simili, guardano forse con disprezzo e reputano troppo terra a terra. E' l'ideale della maggioranza dei cittadini del paese del quale in questo momento, pur ansiosi di tornare in patria, siano gli ospiti. E' un paese dove non esistono i ricchissimi e dove il numero dei grandi ricchi va rapidamente diminuendo; dove le fortune non tendono ad uguagliarsi, ma il distacco fra redditi minimi ed i massimi va scemando, dove la confederazione ed i cantoni acquistano sempre nuovi compiti sociali ed economici, dopo lunghe defatiganti discussioni le quali si concludono in assenti quasi unanimi; dove comuni, cantoni e confederazione sono gelosi tutori delle proprie autonomie e non soffrono invadenze altrui; dove le varie nazionalità convivono concordi in una emulazione feconda, dove i partiti più diversi coesistono non solo nei parlamenti ma nei governi; e nei consigli di stato dei cantoni e nel consiglio federale (parla decisamente della Svizzera) collaborano conservatori e radicali, liberali e socialisti, protestanti e cattolici (...). In questo ospitale paese, il tiranno non incute soltanto orrore, come accade anche nei paesi che gli prestano ubbidienza forzata, ma desta sentimenti di attiva repugnanza e contrasto. Se si indaga la ragione della repugnanza, una se ne scopre, e principalissima, nella costruzione medesima di questa società libera: la varietà e la autonomia delle sue forze economiche sociali e politiche. Esistono numerosi dipendenti dello stato: ma dipendono da enti diversi ed autonomi: da comuni, da cantoni, dalla confederazione, da enti pubblici forniti di vita propria. (...) Lo spettacolo (...) che vediamo attorno a noi sembra un racconto di utopia; ma poiché esso esiste e poiché anche in Italia, qua e là in diverse regioni ed or sì or no in tempi diversi, quell'utopia fu una realtà, dobbiamo concludere che l'analisi fatta in quest'anno di alcuni fattori di una struttura sociale stabile non fu una professione di fede, sebbene una*

Secondo Einaudi le difficoltà di comprensione e interpretazione della materia tributaria si verificano spesso anche quando, per esigenze di tipo professionale, si va a privilegiare un'analisi del particolare rispetto alla sintesi. Quando si vuole guardare solo alla parte senza la valutazione dell'insieme e della ratio dei provvedimenti.

Nel diritto tributario il tutto è rappresentato dall'ordinamento nel suo complesso, ossia da un sistema di norme e non solo, e più precisamente dall'art. 53 Cost. che ha rinvenuto la sua *ragion d'essere* nel principio universale “*di dovere concorrere alle spese pubbliche*” e non *di certo a prescindere dalle stesse*. (74) (75)

Ecco perché l'art. 53 della Costituzione fu inserito nell'ambito delle norme aventi un valore politico e programmatico. (76)

ricerca obbiettiva delle leggi scientifiche di alcuni aspetti della realtà. Che monta se talvolta il rimpianto di una realtà che avrebbe potuto essere diversa da quella che fu ha dato alle mie parole un colore passionale che non doveva essere e non era nelle mie intenzioni? Voi che mi avete ascoltato, mi avete già perdonato e al di là del linguaggio, talvolta apparentemente oratorio, avete visto il contenuto, che è puramente di esposizione di relazioni di interdipendenza e di causalità”. (Basile, Ginevra, Losanna, settembre 1943 – dicembre 1944), L. Einaudi, “Lezioni di politica sociale”, p. 250, 251.

(74) M. Bertolissi, *Rapporto tributario e Costituzione: un appunto*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta [Assago], (a cura di) Mauro Beghin [et Al.], CEDAM, 2012, p. 146 e ss.

(75) M. Bertolissi, nel volere evidenziare la caratteristica dell'imposizione, che è quella di rispondere a esigenze di solidarietà riporta il pensiero di Piero Calamandrei che, nel corso dei lavori della Costituente, disse: “*Nulla di più e nulla di meno, mentre l'ordinamento giuridico è uno, una la vita e l'esperienza degli umani, uno il dato da cui trae origine l'elemento genetico della socialità, che risiede nella solidarietà di tutti gli uomini, alleati a debellare il dolore*”. Piero Calamandrei, A.C., 4 marzo 1947, in M. Bertolissi, (*Rivolta fiscale, federalismo, riforme istituzionale. Promemoria per un'Italia che cambia*), Cedam, Padova, 1997, p. 241.

(76) Notevole è stato lo sforzo di inserire in Costituzione il principio di capacità contributiva, dopo che da più parti veniva negato che “*il potere di supremazia bastasse a spiegare il tributo*”, contestandone, allo stesso tempo, la sua supposta “odiosità” ma sottolineando anche l'esigenza di non *dover abbandonare il singolo all'indiscriminato esercizio del potere di imposizione* dello Stato. E. Vanoni, “*Natura e interpretazione delle leggi tributarie*”, 1932, ora in “*Opere giuridiche*” (a cura di) F. Forte, P. Longobardi, Milano, Giuffrè, 1961, pp. 29 e 121 ss.

Gli studiosi di economia finanziaria da un lato negavano che al concetto di capacità contributiva potesse essere attribuito un significato concreto tale da chiarire la portata effettiva della disposizione in esso contenuta. Dall'altro, invece, si collocavano gli studiosi di diritto costituzionale e di diritto tributario che quasi all'unanimità sostenevano che la capacità contributiva non poteva essere qualificata come concetto giuridico dotato di un proprio contenuto normativo ma era invece da ritenere una semplice direttiva costituzionale rimessa, in ultima analisi, *all'apprezzamento* del legislatore ordinario. (77)

Falsitta scrive che *“il tributo in quanto prestazione pecuniaria coattiva nasce come pianta necessitata ed inestirpabile nella socialità dell'essere umano, nel suo volere vivere insieme ad altri uomini nella città stato”*. *“Il vivere nella civitas genera ineludibilmente spese comuni e il tributum è lo strumento che veicola i criteri per la ripartizione delle spese comuni o pubbliche della organizzazione sociale”*. (78)

L'autore precisa anche che *“l'imposta è dunque una obbligazione di riparto di oneri economici pubblici e ciascun contribuente è il debitore, assieme alla platea di tutti gli altri contribuenti della stessa imposta di una quota”*. (79)

Tuttavia, secondo alcuni autori il contribuente sarebbe considerato dall'ordinamento alla stregua di “un minore da assoggettare a tutela”, portano l'esempio dell'art. 75

(77) G. Marongiu, “Abuso del diritto Vs irretroattività”, in *Rassegna tributaria* 5/2012, p. 1152, 1153 e 1161, riporta: “Il divieto d'irretroattività della legge costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento cui il legislatore deve, in linea di principio, attenersi”. Il legislatore ordinario può, quindi, nel rispetto di tale limite, emanare norme retroattive purché esse trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti”. Corte Cost. 4 novembre 1999, n. 416.

(78) G. Falsitta, *“Manuale di diritto tributario, Parte generale”*, Cedam, Padova, 2010, p.p. 3,4 e 5.

(79) Con quali premesse viene effettuato il riparto? M Bertolissi, ci ricorda le parole di Antonio De Viti de Marco: “(...) i nostri costituzionalisti, invece di studiare la storia del paese in cui il popolo ha sostenuto lotte secolari per conquistarsi (le) libertà, hanno preferito dedurle dalle elencazioni filosofiche dei prof. tedeschi di diritto pubblico, pagati per legittimare sotto formule liberali il regime assolutistico”. Cfr. S. Cassese, *Lo Stato introvabile. Modernità e arretratezza delle istituzioni italiane*, Donzelli, Roma, 1998, pp. 55-56.

comma 2 della Costituzione secondo cui “*non è ammesso il referendum per le leggi tributarie*”.

Questa visione è esattamente il contrario di quanto succede ad esempio negli Stati Uniti al livello statale, ove una ricca e variegata serie di istituti di democrazia diretta sono finalizzati a temperare le inefficienze delegittimanti della democrazia rappresentativa. (80)

12.6) Principi diritti e doveri

L'eguaglianza prevista dall'art. 3 Cost., non andrebbe mai ridotta a egualitarismo, decisivo a questo riguardo è il precetto costituzionale dell'art. 2 Cost., della tutela dei diritti inviolabili dell'uomo e i doveri inderogabili di solidarietà.

Tra i doveri trova spazio in campo tributario quello stabilito dall'art. 53 Cost., “*tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”.

I diritti e i doveri potrebbero rappresentarsi metaforicamente come i due piatti della stessa bilancia e la bilancia dovrebbe essere quella della giustizia compresa la giustizia tributaria.

Nella determinazione degli ammontari della spesa pubblica si deve tenere presente che la spesa rappresenta il parametro per l'erogazione dei servizi pubblici ma anche il metro per la determinazione della pressione fiscale (81). Su tutto ciò pesa lo sperpero

(80) In argomento vedasi, A. Cattarin, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Jovene, Napoli, 2009.

(81) Con la riforma costituzionale approvata dalla legge n. 1/2012 è stato introdotto nella Costituzione italiana il cd. “Principio di pareggio di bilancio”. Tale principio dell'equilibrio tra entrate e spese, dovrebbe portare ad un tendenziale equilibrio nella gestione della spesa pubblica e ad una maggiore attenzione alle esigenze di risparmio e di risanamento. La riforma è stata comunque criticata sia sotto il profilo economico che da quello politico perché impedirebbe l'attuazione di politiche espansive in periodi di recessione (come quello attuale). Critiche sono anche state fatte in quanto verrebbero posti dei vincoli alle politiche espansive dello Stato finanziate con l'emissione di debito.

di risorse pubbliche, la corruzione e l'evasione fiscale e quindi la bilancia pende verso l'ingiustizia.

I debiti lasciati alle attuali e alle future generazioni, la giustizia deve essere effettiva, individuale, concreta, di sostanza e non solo formale. Mai la concezione di giustizia dovrebbe limitarsi ad essere solo una semplice descrizione avalutativa del funzionamento della macchina dello Stato.

12.7) *Il Capitale sociale*

L'evasione fiscale crea seri ostacoli all'attuazione di politiche redistributive efficaci perché crea carenza di risorse e ciò alla lunga costituisce un *vulnus* molto serio al rispetto del principio di solidarietà e allo stesso sviluppo economico di un Paese.

Infatti, un Paese con grandi disuguaglianze cresce di meno. (82)

Il fenomeno dell'evasione fiscale può essere in buona parte attribuibile alla mancanza del cosiddetto "capitale sociale" di una società (il capitale sociale qui lo intende nella accezione di "*bridging*", ponte data dallo studioso americano R. Putnam nel 1983). Ossia il capitale sociale rappresenta la rete complessa di relazioni e di fiducia generalizzata che si sviluppa all'interno della Comunità.

Secondo lo studioso Stefano Zamagni la relazione casuale tra un basso livello di capitale sociale e l'evasione fiscale deriva dal rapporto di scambio e reciprocità che esiste tra i cittadini e lo Stato. Lo Stato si impegna a destinare i fondi che raccoglie con la tassazione per la produzione e la regolazione dei cosiddetti beni comuni (83) ("*common goods*") (84) e dei c.d. beni meritori ("*merit goods*").

(82) S. Zamagni, *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all'evasione fiscale*, in *Evasione fiscale e tax compliance* (aa.vv.) op. cit. p. 197 ss.

(83) Il termine «comune» rinvia a vari significati, riconducibili a tradizioni politico culturali assai differenti tra loro. Si pensi, tanto per esemplificare, all'idea di comunismo, a quella di «bene comune» nella sua accezione propriamente religiosa di derivazione dalla filosofia tomistica, alle proprietà collettive che caratterizzarono l'esperienza giuridica medievale. Oppure, oggi, si pensi al Comune inteso come ente pubblico statale più prossimo all'amministrazione delle esigenze dei cittadini, come istituzione dalla lunga tradizione storica di autonomia tanto nei confronti del Papato quanto dell'Impero; o infine, alla Comune

Chi evade il fisco trae giovamento dai beni comuni e meritori (85) messi a disposizione della collettività non contribuendo al loro finanziamento (alla maniera di un *free rider* – *libero corridore che va per la tangente*); provocando una evidente ingiustizia sociale.

Nella Grecia del V secolo a.C. Pericle, così ce lo riporta Tucidide, affermava che “*la democrazia non può ben funzionare se una gran parte di coloro che compongono la polis si comporta da egoista*”. Possiamo effettivamente trarre l’insegnamento degli antichi greci e sostenere che in uno Stato con una endemica evasione fiscale può essere messa a rischio la tenuta stessa della democrazia.

Alcuni studi hanno dimostrato che l’opportunismo fiscale è giudicato in generale moralmente riprovevole tranne che nei casi in cui il singolo sia a conoscenza che anche gli altri membri della collettività non adempiono.

Se il singolo soggetto si accorge o sa che anche gli altri membri della collettività non pagano le tasse, si sentirà moralmente giustificato a fare altrettanto. Viceversa se il singolo è a conoscenza di un comportamento responsabile da parte degli altri, maggiore sarà il suo senso di colpa nel caso decida di evadere.

quale progetto utopico e esperimento politico per l’istituzione di un nuovo tipo di società. Cfr, A. Ciervo, *I beni comuni, I beni comuni e il diritto*, Ediesse, Roma, 2012; p. 12 ss.

(84) Sia gli economisti keynesiani sia gli economisti si sono interessati a questo particolare tipo di beni economici considerandoli, però, semplicemente come un particolare tipo di beni pubblici puri, caratterizzati da due specifiche proprietà: la non rivalità (ovvero la non sottraibilità) e la non escludibilità. L’assenza di rivalità di un bene attiene alle sue possibilità di consumo: il consumo di un bene pubblico da parte di un individuo, infatti, non implica l’impossibilità per un altro individuo di consumarlo nello stesso tempo. Anche la non escludibilità di un bene pubblico è una caratteristica riferibile alla sua possibilità di consumo e consiste nel fatto che una volta prodotto un bene del genere, è difficile - se non impossibile – impedirne la fruizione da parte di una pluralità indefinita di soggetti [cittadini, utenti], si pensi tanto per fare un esempio, alla illuminazione stradale. Cfr, A. Ciervo, “*I beni comuni*”, “*I beni comuni e il diritto*”, op. cit. p. 25.

(85) Si pensi al caso dei figli degli “evasori fiscali” che riescono ad ottenere agevolazioni e usufruire di borse di studio universitarie per reddito basso. I genitori, non dichiarando quanto dovrebbero, ottengono illegittimamente dei benefici loro non spettanti con beffa e un doppio danno per lo Stato.

La morale è dunque che l'evasione possiede una dimensione etica negativa ben precisa e non solo una dimensione giuridica e o economica. (86)

Anche Paolo di Tarso ci da un insegnamento morale in campo fiscale quando scrive: *“Per lo stesso motivo di coscienza [non già di dovere legale o di convenienza] voi dovete pagare anche le imposte; perché sono pubblici funzionari di Dio quelli addetti a tale ufficio. (...) Rendete a ciascuno quanto è dovuto: a chi si devono le tasse, date le tasse; a chi l'imposta, l'imposta”*, (Romani, 13, 6-7).

Tornando a Luigi Einaudi egli è in sintonia con il precetto evangelico quando scrive che: *“il denaro dei contribuenti deve essere sacro”*, marcando così la dimensione etica del pagamento delle imposte! . (87) (88)

Quando in una società il capitale sociale non raggiunge una determinata “massa critica” che consenta di produrre degli effetti virtuosi nei singoli, allora l'intervento coercitivo sarà il solo strumento a disposizione dello Stato. Altrimenti se il capitale sociale consente la produzione di effetti virtuosi la sanzione legale diviene ridondante o addirittura controproducente.

(86) S. Zamagni, op. cit., p. 210.

(87) Celebre l'espressione del giurista americano di fine Ottocento O.W. Holmes: *“Mi piace pagare le imposte, perché così facendo compro civiltà”*.. in S. Zamagni, op. cit. p. 211.

(88) Scrive Luigi Einaudi ..”Se l'uomo di stato ritiene che la buona vita familiare, che il possesso di una casa anche piccola e di un modesto orto, sia saldo fondamento di una società sana e prospera, si può ammettere che lo stato, ad incoraggiare l'accesso delle classi operaie alla proprietà della casa e dell'orto, costruisca strade adatte prolungando le tranvie, faccia gli impianti necessari di illuminazione, acqua fognatura e favorisca così la formazione, nella vicinanza della città, di borghi operari ameni ed attraenti. All'uopo esso li fornirà anche di giardini pubblici, di scuole, di servizi pubblici, di campi di divertimento, di chiese e simili. Si può pensare che lo stato sussidi anche la costruzione delle case, cosicché queste possano essere vendute a prezzo inferiore al costo con concessione di lungo tempo per il pagamento a rate. Siccome probabilmente queste case saranno molto richieste e probabilmente in numero maggiore di quelle offerte, bisognerà trovare qualche altra regola diversa da quella del mercato per scegliere coloro che dovranno avere la casa: e si darà la preferenza per es. ai padri di famiglia con prole numerosa, agli anziani, ai più assidui al lavoro, ai domiciliati da più tempo nella località ecc..”. L. Einaudi, *“Lezioni di Politica Sociale”*, Einaudi Torino, 1949, p. 28.

Quindi possiamo dire che la coercizione è un sostituto molto imperfetto dell'adesione spontanea (compliance).

Questa caratteristica della potestà impositiva era ben compresa all'epoca da Tacito quando scriveva *"corruptissima res publica, plurimae leges"*, (le leggi abbondano quando lo Stato è molto corrotto).

Quando il legislatore, nella visione *hobbesiana* della società, considera l'uomo un ente malvagio fin dallo stato di natura e quindi un soggetto intrinsecamente antisociale, carica sulle spalle di tutti i cittadini (quelli sociali e quelli anti sociali) norme che comportano sicuramente delle pesanti sanzioni in caso di evasione. Tale peso oborto collo alla lunga risulterà insopportabile, e i cittadini contribuenti, anche quelli onesti, modificheranno le proprie motivazioni al pagamento delle imposte. Questo meccanismo di modifica delle motivazioni e dei comportamenti è chiamato *crowding out* o "spiazzamento".

Le leggi di stampo hobbesiano fanno aumentare nella popolazione la percentuale di comportamenti antisociali.

Le idee che stiamo succintamente riportando le anticipa già Platone affermando che *"Le persone buone non hanno bisogno delle leggi che dicano loro di agire in modo responsabile; mentre le persone cattive troveranno sempre un modo per eludere le leggi"*.

Nella celebre opera *"le Memorie di Adriano"* Marguerite Yourcenar scrive *"Credo poco alle leggi. Se troppo dure, si trasgrediscono e con ragione. Se troppo complicate, l'ingegnosità umana riesce facilmente ad insinuarsi entro le maglie di questa massa fragile (...). La maggior parte delle nostre leggi penali - e forse è un bene - non raggiungono che una esigua parte dei colpevoli; quelle civili non saranno mai tanto duttili da adattarsi all'immensa e fluida varietà dei fatti. Esse mutano meno rapidamente dei costumi; pericolose quando sono in ritardo, ancor più quando presumono di anticiparli"*.

Quanto dunque più le leggi, e in particolare quelle fiscali, sono complesse, farraginose e incomprensibili ai più, tanto più elevato sarà il rischio e il livello dell'evasione

fiscale. Quando invece le leggi sono chiare, semplici, espressive, esse facilitando il diffondersi e l'affermarsi di valori positivi, rafforzano le norme sociali e morali.

Se la normativa fiscale viene percepita dai cittadini come non equa, se si perpetua, per fare un esempio, la pratica dei condoni fiscali (“tombali o parziali che siano”) i cittadini anche quelli onesti tenteranno una difesa estrema con comportamenti anche contrari alla norma. (89)

Quindi alla fine per cercare di ridurre il fenomeno dell'evasione è necessario implementare la massa critica di capitale sociale.

Quest'assunto ci viene descritto con efficacia dall'illuminista napoletano Giacinto Dragonetti nel suo saggio “*Delle virtù e dei premi*” del 1766, quando scrive: “*Quello che in altrui giovamento opera oltre o quanto la legge ad esso richiede merita special guiderdone [ricompensa]: se contribuisce in comune più degli altri, ne deve per ragione di risentire maggior utile (...). Non si opponga che quando alle virtù abbiamo proposta la loro mercede [sia fissato un valore] si riguarderanno non più come azioni generose, ma mercenarie; in modo che però saranno sempre un prodotto di sforzo vigoroso e magnanimo*”.

Thomas Hobbes, nel *De Cive* del 1642 e nel *Leviatano* nel 1651, riteneva che: *una società che offrisse opportunità nel facilitare l'esercizio di comportamenti virtuosi è una società che favorisce le pratiche di compliance*. Da ciò si comprende che il concetto di bene comune non è riducibile alla mera sommatoria dei beni dei singoli individui. Ma piuttosto il bene comune è il bene dello stesso essere in comune, e al tempo stesso il bene comune non è dissociabile dal bene individuale. Per Hobbes il bene del singolo non scompare all'interno di una grandezza che è di più della sommatoria dei beni dei singoli.

(89) La *vexata quaestio* sulla tassazione dei patrimoni è di stretta attualità. E' noto che il patrimonio rappresenta una grandezza stock di fondamentale importanza per l'individuazione del benessere personale molto più significativa di quanto lo sia il reddito personale che sta alla base del nostro sistema di tassazione. Non è credibile che un'imposta patrimoniale diffusa faciliterebbe la fuga di capitali all'estero. Per scongiurare tale rischio, basterebbe fissare un'aliquota ad un livello tale da rendere i costi del trasferimento dei capitali, comprensivi del rischio ad esso associate, superiori ai vantaggi arrecati all'evasione. S. Zamagni, op. cit. p. 217.

La soluzione al dilemma della *compliance* può essere data, ritornando per concludere a quanto scrive Zamagni, dalla motivazione etica dell'agente economico, che non sarà quella di imporgli dei vincoli o di dare degli incentivi per agire contro il proprio interesse ma consentire una maggiore chiarezza nella comprensione di cosa sia effettivamente il suo bene.

12.8) L'analisi filosofica e logica della fiscalità

La dottrina nel costruire un'analisi sulla fiscalità (90) ha discusso dei tributi e della loro funzione ("sociale") facendo riferimento alle due principali concezioni di capacità contributiva. Queste sono tra di loro molto diverse e tendono a contendersi il campo dell'interpretazione del tributo.

Esse sono quella liberista e quella sociale e solidaristica (che è stata in buona parte accolta nella Costituzione italiana, di ambedue parleremo nel secondo capitolo.

13) Il neoliberalismo in campo fiscale

Tra le due guerre mondiali si è sviluppata una corrente di pensiero in campo fiscale chiamata neoliberalismo.

Tra i diversi fautori di questa corrente di pensiero si ritrova R. Nozick. (91) Questa scuola di pensiero ritiene che per ogni individuo siano preminenti la tutela dei suoi diritti di proprietà e l'esclusiva disponibilità dei frutti del suo lavoro.

Secondo Nozick nessuna (re) distribuzione di ricchezza è ammissibile attraverso l'imposizione fiscale, neanche attraverso un ipotetico consenso unanime dei cittadini

(90) Con l'espressione [sistema] s'intende un insieme unitario, coordinato e interdependente di settori normativi i cui principi generali attribuiscono comune caratterizzazione.

(91) R. Nozick, "*Anarchy, State and Utopia*", New York, trad. it. "I *fondamenti filosofici dello stato minimo*", Firenze, 1981. Nozick è fautore del liberismo puro; arriva persino ad affermare che "nessuna (re)distribuzione della ricchezza sarebbe ammissibile da parte dello Stato attraverso l'imposizione, neanche con il consenso unanime dei cittadini perché essa interferirebbe con le dinamiche di mercato e, quindi, con il principio di libertà".

(92). La concezione neoliberista del sistema tributario è ispirata da un lato, al principio del beneficio per la collettività e dall'altro al costo rappresentato dai tributi, che in dottrina sono stati definiti con la locuzione di "riservati (93)".

I tributi riservati sono i tributi cd. di "scopo" che hanno una destinazione specifica del gettito previamente conosciuta dal contribuente e la cui causa si pone in rapporto diretto con un'attività economica svolta dal soggetto attivo del rapporto giuridico tributario.

Nell'impostazione liberista, il diritto soggettivo era considerato come prerogativa del singolo, era il riconoscimento della sua libertà senza che per questo vi fossero degli spazi di valutazione fra la norma generale e astratta che attribuiva il potere e la libertà del titolare nel suo corrispondente esercizio.

Nella visione neoliberale nella funzione tributaria si affievolisce il ruolo assunto dall'imposta progressiva sul reddito propria di un'ideologia più "interventista".

L'organizzazione dell'ordinamento tributario nella teoria liberista si traduce in un forte stimolo alla semplificazione amministrativa.

Rispetto al mercato, invece, il suo obiettivo consiste nella libertà economica fondata sull'individuo e sul principio di razionalità.

La crisi dei principi istituzionali d'impronta liberale e del positivismo giuridico ("uguaglianza formale davanti alla legge ed esclusività dell'ordinamento statale") ha favorito lo sviluppo di un principio contrapposto al liberismo, il principio di uguaglianza.

In tale impostazione l'individuo è in relazione immediata con lo Stato e tutti sono uguali (eguaglianza formale) davanti alla legge (94).

(92) R. Coase *Imprese, mercato e diritto*, It. Bologna 2006, il Cap VI è dedicato al problema del costo sociale.

(93) L'imposta riservata è definita, a titolo d'esempio, un tributo per la manutenzione delle strade a carico dei proprietari degli autoveicoli.

(94) Il diritto soggettivo consisterebbe nella signoria della volontà: le norme delimitano sfere di libertà all'interno delle quali gli individui possono compiere opzioni di scelta preferenziali, indipendentemente dalle preferenze altrui. Secondo la teoria dell'interesse, viceversa, il diritto soggettivo è un mero interesse cui l'ordinamento accorda una protezione. Possono darsi

Tutte e due queste teorie sono state superate nella Costituzione italiana.

Nel disegno costituzionale italiano ha prevalso la ricerca di un giusto equilibrio tra una visuale volta principalmente alla tutela della libertà e dei diritti individuali di proprietà e, un'altra che vede la società e quindi la struttura dell'ordinamento dentro uno schema di tipo solidaristico - personalista di derivazione e matrice anche cattolica. In tale schema il dovere di contribuzione è stato assunto a condizioni di parità e di uguaglianza, "in base al principio di capacità contributiva di ciascuno," nel quadro della struttura dello Stato che deve essere indirizzata alla salvaguardia e allo sviluppo di coesi rapporti sociali.

Si può affermare in conclusione che nel campo tributario le due visioni non sono in contraddizione. La contraddizione non è verificata se prevalgano nell'attuazione del rapporto d'imposta i principi di equità, efficienza e coerenza.

14) La elaborazione del rapporto fisco - contribuente data dalla dottrina sociale della Chiesa Cattolica (95).

La dottrina sociale della Chiesa cattolica con riguardo alla questione fiscale afferma che *"Una matura responsabilità sociale e politica e una coraggiosa "presa a cuore e a carico" della storia e dei suoi problemi non possono non invitare a una riflessione pacata e argomentata anche su questi temi e all'individuazione di proposte e*

controlli e limiti sulle modalità di esercizio, per valutare la conformità o meno del diritto esercitato all'interesse astratto ad esso sotteso. Paolo Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo* in [Studi di diritto tributario], Giappichelli, Torino, 2011.

(95) Famoso é il passo del Vangelo, Allora i farisei se ne andarono e tennero Consiglio per vedere come coglierlo in fallo nei suoi discorsi. Mandarono a lui i propri discepoli, con gli erodiani, a dirgli: "Maestro, sappiamo che sei veritiero e insegna la via secondo verità (...). Dunque, di a noi il tuo parere: é lecito, o no, pagare il tributo a Cesare?." Ma Gesù, conoscendo la loro malizia, rispose: Ipocriti, perché volete mettermi alla prova? Mostratemi la moneta del tributo". Ed essi gli presentarono un denaro. Egli domandò loro: "Questa immagine e l'iscrizione, di chi sono? Gli risposero: Di Cesare. Allora disse loro: "Rendete dunque a Cesare quello che é di Cesare e a Dio quello che é di Dio". A queste parole rimasero meravigliati, lo lasciarono e se ne andarono. Matteo, 15- 22.

iniziative di cui i credenti devono essere tra gli attivi protagonisti”. (96)

Nelle Conclusioni dei lavori Commissione diocesana Giustizia e Pace il Cardinale Martini scriveva che il Fisco è *“equo quando, da una parte, fa sì che individui e gruppi identici o simili vengano trattati in maniera la più possibile uguale o analoga e, dall'altra, che chi è in condizioni di sostenere un sacrificio più elevato contribuisca in proporzione, secondo criteri ragionevolmente progressivi, a ciò che è richiesto dal bene comune dell'intera collettività [...] Il cittadino contribuente e i gruppi sociali o territoriali di cittadini - contribuenti sono consapevoli che, se pagano di più di quanto ricevono, altri individui e gruppi ne traggono, in modo trasparente e il più possibile conforme all'equità e alla solidarietà, un beneficio da ciò che è stato pagato.*

Secondo il Cardinale Martini infine, *“l'evasione va condannata perché rispecchia il fatto che si fa più forte la tentazione dell'etica individualistica e non la consapevolezza del sistema fiscale come pubblico bene”*.

Quando si studiano le teorie della tassazione non si può evitare di riconoscere alla Chiesa Cattolica di aver avuto dunque un ruolo essenziale nell'insegnamento della morale anche dal punto di vista fiscale.

Tale insegnamento ci riporta al brano universalmente noto del Vangelo *“date a Cesare quel che è di Cesare e a Dio quel che è di Dio”* M-22, 21 (97).

“(96) Commissione Diocesana Giustizia e Pace, (Diocesi di Milano), *“Sulla questione fiscale, contributo alla riflessione”*; Centro Ambrosiano, Milano 2000. Note di presentazione.

(97) La gran parte dei problemi affrontati dall'etica filosofica e dalla teologia morale sono di tipo normativo: essi cioè si riferiscono al giudizio che viene formulato sulla vita morale dell'uomo. (...) Ma l'etica, ovviamente, non è soltanto normativa: mentre in questo contesto possiede tanti ambiti comuni con il diritto, in altri contesti affronta problemi che vengono toccati anche dalla filosofia e dalla teologia. Poiché scienza normativa, il procedimento seguito dall'etica sul versante filosofico corrisponde parallelamente a quello da essa seguito sul versante teologico. Il discorso normativo infatti è fondamentalmente fondato sull'argomento di ragione. E' vero che la teologia morale speciale, con cui sostanzialmente s'identifica l'etica normativa teologica, pensa di doversi rifare alla Scrittura, ma questo succede perché si evidenzia il momento genetico del sorgere di un giudizio morale, perché ci si appella all'argomento d'autorità in sostituzione o in aggiunta a quello di ragione o perché al discorso normativo si aggiunge la prospettiva parentetica. In quanto, discorso fondato sull'argomentazione, l'etica normativa si rivolge all'intelligenza della persona umana, a

Il passo di cui sopra, è stato da sempre letto, non solo come il fondamento del rapporto tra religione e Stato, ma anche come il modello di comportamento a cui l'individuo deve attenersi nella sua "veste doppia" di cittadino e di credente. (98)

L'argomento morale è racchiuso nel dovere etico fiscale che si ricava dalla dottrina evangelica che impone di "*dare a Cesare quel che è di Cesare*". Questa frase è chiara. Il problema semmai sta nell'identificare "ciò che è di Cesare". Difatti, la frase non dice: "*date a Cesare ciò che Cesare dice che è di Cesare*" (non dice: "*date a Cesare ciò che Cesare ritiene suo*"), ma *dice di dargli ciò che gli spetta*. Questa

differenza della [parenese], che si rivolge alla volontà o al cuore. In essa si cercano i motivi pro o contro una determinata soluzione e si procede facendo appello a tutte le capacità intellettive dell'uomo, in modo da impostare dei ragionamenti coerenti e lineari dal punto di vista logico.

In etica normativa, talvolta, si hanno posizioni divergenti fra il contesto filosofico e quello teologico. Tali divergenze però sono attribuibili non tanto al modo di procedere – solo filosofico o anche teologico – quanto piuttosto al fatto che all'interno dell'una o dell'altra prospettiva non si segue con coerenza il procedimento normativo, o al fatto che si segue l'una o l'altra delle due argomentazioni normative conosciute in etica. Seguire l'una o l'altra di queste due argomentazioni o seguirle in modo più o meno coerente, talvolta determina divergenze anche all'interno dello stesso contesto filosofico o teologico in cui ci si muove. Sull'etica normativa si hanno pure posizioni che sospendono del tutto il processo normativo: in campo sia filosofico che teologico si sostiene da parte di alcuni che la formulazione dei giudizi morali e persino l'elaborazione degli stessi criteri normativi siano cose impossibili, in quanto il giudizio morale può emergere solo dalla situazione in cui il soggetto morale viene a trovarsi ed esclusivamente dalla valutazione che egli ne fa. Si arriva pure a pensare che un giudizio morale valga tanto quanto il suo opposto e una soluzione normativa tanto quanto quella ad essa contraddittoria [Relativismo]. In campo teologico poi sono riscontrabili tanti dibattiti sulla necessità di rinnovare la metodologia etica – normativa e di seguire al riguardo le indicazioni offerte dal Vaticano II. Si pensa che la teologia morale non debba essere legalista e soprattutto che debba dimensionarsi come morale della responsabilità. Questi sono alcuni dei problemi con cui si deve cimentare l'etica normativa. I problemi fondamentali dell'etica normativa, pertanto, sono da vedere soprattutto come problemi di quella metodologia dalla cui applicazione scaturisce il giudizio morale e di quelle distinzioni preliminari sulla base delle quali è possibile la retta impostazione del processo normativo. Etica Normativa (voce), S. Privitera (a cura di) in *Nuovo Dizionario di Teologia Morale*, (F. Compagnoni, G. Piana, S. Privitera), ed. Paoline, 1990.

(98) Cfr. C. Sacchetto, *Etica e Fiscalità* in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2006, parte I p. 475 e ss. www.dpti.it.

puntualizzazione è un cavillo? Secondo i criteri ordinari dell'interpretazione non lo è. Si potrebbe arrivare forse a dire che un contribuente onesto e di buona fede potrebbe ritenere che pagando sulla base di aliquote "eccessive" o di fatti imponibili non equi, realizzerà "un pagamento eticamente indebito" e con retta coscienza cercherà di evitarlo.

Anche San Paolo insegna a favore del dovere di adempiere le obbligazioni tributarie quando afferma: *"il pagamento dei tributi è un'obbligazione di coscienza"*. (99) Infatti, nella lettera ai Romani, 13, 1-7, San Paolo riconosce l'obbligo di dovere assolvere ai tributi, invitando i suoi interlocutori a sottomettersi al potere di Roma. Affermando *"Ciascuno sia sottomesso alle autorità costituite. Infatti non c'è autorità se non da Dio: quelle che esistono sono stabilite da Dio. Quindi chi si oppone alle autorità, si oppone all'ordine stabilito da Dio. E quelli che si oppongono attireranno su di se la condanna. I governanti infatti non sono da temere quando si fa il bene, ma quando si fa il male. Vuoi non aver paura delle autorità? Fai il bene e ne avrai lode, poiché essa è al servizio di Dio per il tuo bene. Ma se fai il male, allora devi temere, perché non invano essa porta la spada; è infatti al servizio di Dio per la giusta condanna di chi fa il male. Perciò è necessario stare sottomessi, non solo per timore della punizione, ma anche per ragioni di coscienza. Per questo infatti voi pagate anche le tasse: quelli che svolgono questo compito sono al servizio di Dio. Rendete a ciascuno ciò che gli è dovuto: a chi si devono le tasse, date le tasse; a chi l'imposta, l'imposta; a chi timore, il timore; a chi il rispetto, il rispetto"*.

Tutte le considerazioni sin qui svolte rafforzano l'importanza che l'insegnamento che la Chiesa Cattolica da sempre assegna al dovere di contribuzione alle spese dello Stato attraverso il pagamento dei tributi.

Finanche Sant'Agostino, pur condannando in modo molto netto l'evasione fiscale, arriva a teorizzare e legittimare un'eventuale *"opposizione del popolo"* (oggi potrebbe chiamarsi una legittima resistenza) a tributi considerati ingiusti.

Anche a causa della crisi economica l'interrelazione tra forme di *"resistenza fiscale"* e *l'equità fiscale* comincia a farsi stretta, quando il mancato versamento dell'imposta

(99) Cfr. C. Sacchetto, *Etica e Fiscalità*, op. cit.

rappresenta per il contribuente una *giusta reazione* a una situazione di ingiustizia, da imputare ad una particolare norma (ritenuta magari iniqua) o all'intero sistema fiscale, se non a volte alla azione particolare dell'ente impositore. (100)

San Tommaso nella sua "*Summa Teologica*" fornisce una delle prime definizioni d'imposta. Egli evidenzia con riguardo alla teoria dello stato sia l'aspetto della prerogativa all'esercizio della sovranità, sia ciò che può essere considerato l'aspetto etico del prelievo tributari, rappresentato appunto dal fatto che il prelievo ha per destinazione la realizzazione del bene comune.

Il prelievo tributario è destinato dunque alla realizzazione di un beneficio per la collettività; (101) il bene comune, come l'utilità sociale, essendo concetti astrattamente universali, devono trovare una specificazione nella particolare intuizione di essi propria in ciascun ordinamento e, come tale, divenire espressione qualitativa della forma di Stato (102).

Tale specificazione appartiene non *soltanto al legislatore ma anche a quegli organi costituzionali che possono contribuire alla determinazione dell'indirizzo politico costituzionale; da ultimo, anche ai privati nei limiti dell'autonomia negoziale loro riconosciuta; e infine agli organi di natura giurisdizionale.* (103)

Infine, riportiamo quanto Papa Giovanni Paolo II nel suo Catechismo sociale della Chiesa afferma sotto il lemma "fisco". Egli affermava del principio inderogabile di

(100) Si tengano presenti al riguardo, ad esempio, le forme di protesta di artigiani e piccoli imprenditori contro le cartelle esattoriali emesse dalla concessionaria della riscossione italiana (Equitalia Spa). Come purtroppo capita queste proteste si tramutano alle volte anche in dei gesti di disperazione e in tragedia.

(101) C. Sacchetto, *Etica e Fiscalità*, op. cit.

(102) V., F. Pizzolato, *Finalismo dello Stato e sistema dei diritti nella Costituzione italiana*, Milano, 1999, p. 188.

(103) Cfr. per un approfondimento sul ruolo dell'autonomia negoziale nella determinazione dell'utilità sociale S. Mazzamuto, "*Libertà contrattuale e utilità sociale*", in *Europa e diritto privato*, 2011: "*L'odierno regresso del concorso pubblico nella produzione di beni e servizi a favore del mercato su base concorrenziale e l'alleggerimento dello Stato sociale sembrano favorire in prospettiva una combinazione rinnovata di autonomia privata e utilità sociale, che potrebbe essere etichettato come utilità sociale per delega*".

solidarietà in campo fiscale, costituendo che “*Pagare le tasse è un obbligo di solidarietà*” .(104)

(104) C. Sacchetto, *Il dovere costituzionale di concorrere alla spesa pubblica*, in Atti del Convegno *Etica e Fisco*, Torino, 27 gennaio 2006.

CAPITOLO II

IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA.

LA TEORIA GENERALE COSTITUZIONALE E LE SUE DIVERSE DECLINAZIONI

1) Premessa – 2) Il pensiero di Ezio Vanoni nel sistema di valori della nostra Costituzione – 2.1) La dottrina italiana di diritto finanziario. Benedetto Griziotti – 2.2) La giurisprudenza della Corte costituzionale in tema di capacità contributiva – 3) Tributo e sovranità dello stato – 4) La dottrina del cosiddetto “minimo vitale” – 4.1) La capacità contributiva, come il *tertium comparationis* dell’equità in campo tributario – 4.2) Sull’interpretazione del concetto della giustizia tributaria – 4.3) Il framework dei principi costituzionali – 5) Ezio Vanoni e i lavori della Sottocommissione dei settantacinque. – 6) Che cos’è l’uguaglianza – 7) La tutela dei diritti individuali di proprietà e il loro (possibile) restringimento a causa dello sviluppo degli interessi collettivi riconosciuti dalla Costituzione – 7.1) I diritti proprietari e la fiscalità, non un *trade off* ma reciproca necessità – 8) Ulteriori riflessioni sull’articolo 53 Cost. – 9) La dottrina costituzionale tedesca
9.1) I valori fondamentali e il principio di equità nell’ordinamento comunitario – 10) L’obbligazione tributaria 10.1) Moralità ed etica tributaria. Il pensiero di Klaus Tipke. – Tax and Justice.

1) Premessa

Nella relazione di Ezio Vanoni alla fine del suo viaggio negli Stati Uniti si legge che, *“l’Italia era impegnata nella strenua lotta per il consolidamento dello Stato e per la difesa della democrazia”*. Tale opera di rafforzamento si andava compiendo *“attraverso l’estromissione dei comunisti dalle sedi demaniali, l’adozione di provvedimenti nel campo della propaganda e il potenziamento dell’attività capillare dei partiti dell’ordine”*. (1)

L’Italia per Vanoni (2) intraprendeva a quell’epoca, dopo la guerra mondiale, la sua attività di risanamento indirizzandosi verso il progresso economico attraverso le seguenti linee di azione: a) la ricostruzione materiale, ossia la riparazione dei gravi danni subiti dal Paese a causa della guerra; b) l’ordine del sistema economico attraverso i vari provvedimenti di stabilizzazione monetaria e finanziaria emanati nel 1947 dall’allora Ministro del bilancio Luigi Einaudi; c) e lo sviluppo iniziato nel 1950 con i primi provvedimenti a favore del Mezzogiorno e a favore dello sviluppo economico della montagna. (3) (4)

(1) Citazione presa dal sito istituzionale della Scuola Superiore Economia e Finanze, www.ssef.it/sites/ssef/

(2) Ezio Vanoni nei suoi discorsi riassume alcuni principi fondamentali dell’economia pubblica in vista del necessario risanamento post bellico: a) la necessità di investire in determinati settori stante l’inerzia del capitale privato; b) l’opportunità di salvare o creare il pluralismo di mercato o comunque di assorbire nella sfera pubblica le rendite di monopolio o di oligopolio; c) l’esigenza di regolamentare i prezzi di forniture essenziali a una pluralità di produzioni e i prezzi di servizi importanti per la qualità della vita delle persone.

(3) Per Luigi Einaudi: “E’ evidente quale sia quindi una delle ragioni fondamentali di intervento dello stato nelle cose economiche. Gli economisti non danno giudizi di merito; ma questi sono le conseguenze logiche dell’una o dell’altra ipotesi. L’esposizione dei due schemi estremi è fatta dall’economista come se si trattasse dell’analisi del moto delle stelle. Il giudizio spetta al politico, al filosofo, al moralista. Questi constatando l’analisi astratta condotta dall’economista, probabilmente concluderà che il secondo sistema, del monopolio,

conduce all'ingiustizia, ad una situazione socialmente insopportabile da modificarsi con l'intervento dello stato. L'economista non sa che cosa sia giusto od ingiusto; ma constata che la situazione da lui teorizzata nel caso (ad esempio) del monopolio conduce a conseguenze che il politico, che il moralista, che l'uomo della strada definiscono ingiuste e ne trae la conseguenza che a lui è chiesto di indicare la via di evitare quelle conseguenze. Chiara è la linea da seguire, ed è quella della soppressione o della limitazione dei monopoli e della ricostruzione in una maniera o nell'altra della concorrenza o di una situazione simile a quella che esisterebbe se l'ipotesi della concorrenza si attuasse. La lotta contro i monopoli ha due aspetti. La lotta contro i monopoli che si possono chiamare artificiali, e la lotta contro i monopoli cosiddetti naturali. Cfr. L. Einaudi, *“Lezioni di politica sociale”* (La prima ragione fondamentale dell'intervento dello Stato), Einaudi, Torino, 2004, p. 55 ss.

(4) Einaudi scrive inoltre sulla libertà: “(...) L'uomo della strada, l'uomo comune, quando cerca di riassumere in poche parole quella che egli intende per libertà, è portato ad identificarla con uno stato di cose nel quale non esista il tiranno, il dittatore in tempo di pace, sia che il tiranno a sua volta ubbidisca alla volontà dei pochi sia che si faccia eco o sfrutti la volontà o gli oscuri desideri delle moltitudini. Egli sa che la mala pianta della tirannide, con l'accompagnamento necessario dello stato di polizia, della mancanza dell'indipendenza della magistratura, dello spionaggio universale e persino familiare, della soppressione della libertà di stampa e della sostituzione ai giornali dell'unico bollettino, con titoli diversi, della voce del padrone, della riduzione ad uno solo dei partiti politici, delle elezioni plebiscitarie al 99 per cento dei “sì”, prospera volentieri in un dato clima economico e preferisce perciò una struttura della società nella quale al sorgere del tiranno siano posti argini variamente efficaci di forze sociali avverse per indole propria alla tirannia. Egli sa che la tirannia è vicina quando esista una disparità notevole nelle fortune e nei redditi dei cittadini, sicché accanto a pochi ricchissimi si osservino moltitudini di nullatenenti e non esista un numeroso e prospero ceto medio; si che il tiranno può venir fuori sia dai pochi desiderosi di disporre di uno strumento della propria dominazione economica, sia dai molti ai quali il demagogo ambizioso di conquistare il potere assoluto prometta il saccheggio delle ricchezze dei pochi. Egli sa che la tirannia è vicina ed anzi è già quasi in atto quando lo stato abbia cresciuto siffattamente i suoi compiti che troppa parte della popolazione attenda i mezzi di esistenza da un pubblico impiego in una delle tradizionali pubbliche amministrazioni ovvero in qualcuna delle nuove gestioni industriali assunte dallo stato; poiché quando l'uomo dipende per il pane quotidiano da un funzionario statale il quale sta al di sopra di lui, e questi a sua volta dipende da un funzionario ancor più alto situato, nasce una gerarchia di uomini ubbidienti invece di una società di liberi cittadini. Perciò l'uomo della strada, nemico del tiranno e desideroso di vivere liberamente così come piace all'uomo comune, desideroso di pace e giustizia, involontariamente, pur non avendo notizia di alcuna teoria in proposito, aborre dai tipi di società i quali si avvicinano al punto critico; aborre cioè ugualmente dalle società dove la ricchezza è concentrata in poche mani come da quelle nelle quali i beni strumentali, i cosiddetti strumenti della produzione, sono posseduti da una mitica cosiddetta collettività, che

Per operare un'indagine sulle connessioni tra il diritto tributario, lo sviluppo della società e l'economia finanche *in chiave etica* è consigliabile partire da una prospettiva storica.

Occorre premettere che la situazione finanziaria ed economica di un Paese condiziona fortemente il sistema tributario. Questo è ciò che è accaduto in Italia dal dopoguerra in poi, soprattutto negli ultimi trenta - quaranta anni dove l'Italia ha avuto un debito pubblico crescente e una grande ingerenza degli assetti della politica nell'economia. A ciò si deve sommare la abnorme crescita della pubblica amministrazione.

Nei documenti relativi ai lavori della Sottocommissione economica dell'Assemblea costituente, rinveniamo queste affermazioni di Ezio Vanoni: *“la struttura di un sistema tributario è condizionata strettamente dall'ambiente economico in cui essa opera (soprattutto finanziario generale), legata al volume del reddito nazionale e alle dinamiche della sua distribuzione (al volume delle spese pubbliche e al loro rapporto con il reddito nazionale) (...). Occorre quindi, affinché l'indagine risulti concreta ed efficace, precisare le condizioni economiche e finanziarie nelle quali il sistema svolgerà la sua azione.* (5) (6)

vuol dire il gruppo politico o sociale impadronitosi del potere, qualunque sia la formula, nazionalistica o razzistica o comunistica, con la quale sia giustificata la conquista del potere. Egli sa o sente che questi tipi di società e di governo tendono alla tirannia ed, essendo instabili, abbisognano di sempre nuove conquiste e sono perciò inesorabilmente tratti alla guerra. L. Einaudi, *Lezioni di politica sociale* op. cit. p. 249.

(5) Così le prime tre domande del questionario n. 7 della Sottocommissione per la finanza, guidata da E. Vanoni, dedicate per l'appunto alla definizione del sistema tributario, ove si legge anche: *“Per questi motivi il problema che la nostra sottocommissione ha posto non è stato se all'imposta dovesse assegnarsi una funzione redistributiva ma se questa funzione dovesse o potesse essere una funzione specifica o diretta, una redistribuzione cioè perseguita con più immediatezza e consapevolezza della redistribuzione che è inerente ad ogni sistema fiscale”*. Cfr. pagine da *Finanza Rapporto alla Costituente*, di E. Vanoni, Cap. V, 2, p. 191 ss.

(6) Riguardo alle differenze di effetti tra imposte dirette e indirette nella relazione si legge: *“Si osserva che le imposte dirette si commisurano in generale al reddito e al patrimonio del contribuente e il loro peso dunque è proporzionale alla ricchezza del contribuente, addirittura cresce più che proporzionalmente alla ricchezza quando ad essa siano applicate delle aliquote progressive. I ricchi pagano in proporzione al reddito, quanto o più dei poveri. Le imposte indirette (ci si riferisce ai vari tipi di imposte sul consumo) colpiscono invece manifestazioni*

Quella che si può definire come la giusta proporzione (il giusto rapporto) tra imposizione diretta ed indiretta non è facile da osservare. Tale rapporto muta a seconda di esigenze congiunturali, della struttura economica di un paese. Questa cosa può essere legata ad aspetti storici, sociali e culturali.

Una prevalenza di politiche fiscali rivolte verso l'imposizione indiretta, e quindi in teoria più regressiva, può ben essere compensata dalla qualità dei servizi offerti alle classi meno abbienti con dei prezzi pubblici più bassi; ma anche da sussidi, una politica per l'occupazione e o per la casa che vada nella direzione di favorire veramente le classi sociali più deboli fornendo loro servizi scolastici, sanitari, assicurativi.

Pertanto storicamente già a cominciare dalla fine del XIX° secolo il diritto tributario rivelava quelli che sono a tutt'oggi i suoi moderni fondamenti giuridici. Ossia quelli legati alla Scienza delle finanze.

Per studiare quei fondamenti si deve partire dall'economia e dalle “quattro regole tributarie” di Adam Smith, proposte nella sua fondamentale, *“La ricchezza delle Nazioni”*. (7)

Queste regole sono ancora oggi del tutto piene di salute, esse sono: *l'eguaglianza, la certezza delle regole, convenienza nei pagamenti delle imposte e il principio dell'economia pubblica*. (8)

di consumo e per assicurarsi un largo gettito, devono sfruttare generi di uso molto comune: generi cioè, si pensi al sale o al grano e ai suoi derivati, che entrano in una misura proporzionalmente maggiore nel bilancio dei poveri rispetto a quello dei ricchi. Infatti, questi ultimi offrono più abbondanti margini per beni di lusso, di cultura. Dunque, le imposte di consumo prelevano dal bilancio dei più poveri delle somme, in valore assoluto abbastanza vicine a quelle dei più ricchi e quindi proporzionalmente più elevate se rapportate al reddito. Mentre dunque le imposte dirette sarebbero proporzionali al reddito se non progressive con il crescere del reddito, le imposte indirette sarebbero progressive alla rovescia (regressive), cioè graverebbero proporzionalmente di più i redditi più bassi.

(7) A. Smith, *An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, Libro V, Capitolo III, parte II.

(8) Come scrive Richard A. Musgrave: “Taxation, to say with Adam Smith, is needed to pay for public services. The sovereign must protect his subjects against foreign invasion, and he must protect individuals against injustice from others. In addition, his duties call for “erecting

Di là da queste regole fondamentali il diritto tributario al tempo di Adam Smith contraddistingueva apertamente quello che poi verrà chiamato il principio di capacità contributiva (9) nonché quello del reddito che sono provenienti appunto dal diritto finanziario e dalla economia pubblica. (10)

and maintaining those public institutions and those public works which, though they may be in the highest degree advantageous to a great society are, however, of such a nature that the profits could never repay the expenses to any individual or small number of individuals should erect” (A. Smith, 1776). Smith recognized that certain services cannot be provided privately because their consumption is non rival in nature. Consumption by any one person does not interfere with that by another. Use of these services should not be restricted. Individuals, therefore, will act as “free riders” and fail to contribute voluntarily. Assessments must be determined and people be required to pay accordingly. The question, then, is how to do this fairly. Adam Smith provided an initial answer. “The subjects of every state”, he argued, “ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible in proportion to their respective abilities, that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state”. Here Smith combined the two distinct tracks along which later development proceeded – benefits received and ability to pay views of tax equity. The benefit principle sees taxes as prices paid for public services. The ability to pay principle separates tax equity from the expenditure side of the budget and views equity in taxation as a problem of “fair taking”. The benefit principle is distributionally neutral, while the ability to pay principle is not. Equity in taxation now raises issues of distributive justice. See “Tax Justice, The Ongoing Debate”, (Equity and the case for progressive taxation) op. cit., p. 10 ss.

(9) La scelta del legislatore di dare attuazione all’articolo 53 della Costituzione, laddove viene stabilito il concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è relativa non solo alla contribuzione da parte delle persone fisiche ma anche da parte degli enti collettivi ovvero per le società di capitali. Cfr. M. Grandinetti, *La determinazione della base imponibile delle società: profili interni, soluzioni comparate e prospettive comunitarie*, tesi di dottorato corso in “Diritto pubblico e tributario nella dimensione europea”, Università di Bergamo, XXI ciclo.

(10) Ezio Vanoni osserva che il concetto di reddito individuale passò in seconda linea, in confronto alla nozione di reddito collettivo, negli economisti del secolo XVIII che ponevano, quale oggetto del loro studio, il reddito nazionale. Lo stesso vale per Adam Smith. Solo dopo il Say e gli economisti della scuola critica francese, il problema del reddito individuale diventa uno di primo piano, nella scienza economica. Il Vanoni passerà poi in rassegna, con sottile analisi critica, i contributi principali a questo riguardo, nell’ultimo secolo (Smith, Carey, Malthus, Sismondi, Hermann, Schmoller, Held, Sax, Neumann, Guth, Wagner, Masci Montemartini, Loria, Ricci, Schanz, Zappa, Walras, Fetter, Fisher), raccogliendoli al termine dell’indagine in tre concezioni fondamentali irriducibili fra loro: a) reddito è il prodotto netto

La determinazione di criteri distributivi per i carichi pubblici rappresenta quindi da sempre un aspetto imprescindibile per la ricerca di quella equa convivenza delle società democratiche, e anche quel profilo che caratterizza la comunità, cui i carichi tributari sono ripartiti (11).

Il primo comma dell'art. 53 della Cost. mostra evidente la funzione essenziale del concorso di tutti ai carichi pubblici (12).

Le norme che traducono in specifiche situazioni giuridiche soggettive il dovere generale di concorso alle spese, e ne assicurano l'attuazione, concretano un principio costituzionale che si riverbera nei diversi istituti giuridici rappresentati dai singoli tributi che ha la sua provenienza dal campo del diritto e dell'economia finanziaria.

Anche quei "diritti inviolabili" che sono garantiti e tutelati dall'art. 2 della Cost. presuppongono comunque che vi sia per tutti una disponibilità patrimoniale minima,

di una attività produttiva o di un complesso di attività produttive; b) reddito è l'entrata netta, cioè la somma dei valori economici che entrano in un patrimonio in un certo periodo di tempo, fatta deduzione dei valori che ne escono in relazione al procacciamento dell'entrata; c) reddito è la somma dei godimenti (o servizi) che derivano in un certo periodo all'individuo dai beni economici che sono a sua disposizione. Ciascuna delle tre concezioni secondo Vanoni. riflette una realtà della vita diversa da quella descritta dalle altre due, anche se ha con esse molti punti di contatto e financo zone di identità. Il fine per cui si ricerca il concetto di reddito, giustificherà la preferenza per l'una o l'altra delle tre concezioni. Passando alla scienza delle finanze è perciò erronea la posizione di quegli studiosi che applicano *dogmaticamente* un dato concetto economico di reddito ai problemi finanziari. L'A. esamina poi gli sviluppi diversi che il De Viti de Marco e l'Einaudi danno al problema della tassazione del risparmio (che sarebbe necessaria per l'uguaglianza per l'uno e da condannare come un «doppio» per l'altro), pur muovendo entrambi dalla nozione del reddito come complesso di beni prodotti e consumati. Cfr. in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Anno XV - N. I. 1956, Giuffré, riportata in I principali scritti e discorsi di E. Vanoni (a cura di F. Forte), Rivista della Scuola Superiore di Economia e Finanze.

(11) A. Fedele, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, I cinquanta anni della Corte Costituzionale, "Diritto tributario e Corte costituzionale", (a cura di), L. Perrone, C. Berliri, (ANTI), ed. Scientifiche italiane, Napoli, 2006.

(12) A. Fedele, "La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana", I 50 anni della Corte Costituzionale, op. cit. p. 1 ss.

tale per cui sia garantito un livello minimo e il rispetto per la dignità della persona.

(13)

L'affermazione di sopra ci si riferisce al concetto di "minimo vitale" che entra nella determinazione dell'indice di capacità contributiva, ma di cui parleremo diffusamente in seguito.

2) Il pensiero di Ezio Vanoni nel sistema di valori della nostra Costituzione

All'interno dell'ordinamento italiano, i "principi che regolano la giustizia tributaria" trovano la loro solenne affermazione nell'art. 53 Cost., secondo cui "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*" (14).

Al secondo comma, l'art. 53 prevede inoltre che "*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*".

L'ordinamento tributario italiano è perciò fondato secondo circostanziati e limpidi principi di giustizia tributaria. Questa è stata la precisa volontà dei Padri costituenti.

(15)

Le caratteristiche principali dell'ordinamento tributario (che sono sempre attuali) presero la luce attraverso il contributo fondamentale del pensiero di Ezio Vanoni che prese parte attiva ai lavori dell'Assemblea costituente (16).

(13) A. Fedele, "La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana", I 50 anni della Corte Costituzionale, op. cit.

(14) La Corte Costituzionale non ritenne esservi un contrasto con il principio di capacità contributiva nella determinazione del reddito catastale per i terreni. Corte Cost., 31 marzo 1965, n. 16, secondo la Corte, "*l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica ed un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (art. 3 e 4 Cost.)*".

(15) La democrazia pensata dai Padri costituenti non è solo un sistema di diritti, ma anche di doveri, che procedono da una visione solidale dei rapporti sociali.

(16) La creazione di dell'Assemblea Costituente era stata delineata sin dal 1944, nel decreto legislativo luogotenenziale 25 giugno, n. 151. In tale decreto fu previsto che la determinazione della forma istituzionale dello Stato sarebbe stata demandata ad un'apposita Assemblea "a tal fine eletta" dal Paese.

In una delle sue prime e più importanti opere, scritta nel 1932, “*Natura e interpretazione delle leggi tributarie*”, Ezio Vanoni nell’esaminare la struttura del tributo dava a questo la definizione di “fenomeno di scambio”. Con tale descrizione egli si ricollegava al pensiero di Benvenuto Griziotti che dal suo canto aveva indagato a fondo sui due criteri basilari che devono ispirare i sistemi tributari: quello della capacità contributiva e quello del beneficio.

All’interno degli articoli 23, e 53 della Costituzione si ritrovano le caratteristiche essenziali del sistema tributario italiano elaborate anche grazie al fondamentale contributo dato da Ezio Vanoni nel corso dei suoi studi, che saranno a partire da allora dei punti di riferimento indispensabili in tutta la sua attività di teorico del pensiero giuridico ed economico e nella sua azione politica.

I valori espressi nella parte fiscale della Costituzione italiana raffigurano un elemento importantissimo nella concezione di “*giustizia sociale*” che caratterizzava il pensiero di Vanoni, divenendo elementi cardine di tutto il sistema tributario italiano.

Questi due articoli hanno prodotto una svolta radicale nell’impostazione sostanziale dell’ordinamento tributario rispetto allo Statuto Albertino, specialmente per quanto riguarda il contenuto degli articoli 25 e 30 dello Statuto albertino nel riferimento agli “averi dei regnicoli” piuttosto che alla capacità economica dei contribuenti (17).

2.1) La dottrina italiana di diritto finanziario. Benedetto Griziotti

I capisaldi della capacità contributiva quale principio d’interpretazione del rapporto

I mutamenti intervenuti nel quadro politico postbellico trasformarono questa fisionomia delineata per la Costituente. Due sono state, di fatto, *le vere carte di nascita dell’Assemblea Costituente*: la prima è la legge elettorale politica 10 marzo 1946, n. 74, che dettava le norme per la sua elezione; la seconda è il decreto legislativo luogotenenziale del 16 marzo successivo, n. 98, nota come “Seconda costituzione transitoria”, che affidava alla diretta scelta popolare, da effettuarsi attraverso un referendum da svolgersi contemporaneamente all’elezione dell’Assemblea Costituente, la scelta sulla forma istituzionale dello Stato (art. 1). La prima seduta della Assemblea Costituente fu il 25 giugno 1946.

(17) Statuto Albertino, art. 25. - *Essi [i sudditi] contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato.* art. 30. - *Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re.*

tributario si poggiano negli studi di Benedetto Griziotti. La sua tesi originale si focalizza sull'esistenza di una certa correlazione tra imposte e benefici complessivi ottenuti in particolare, dall'esistenza di uno "*Stato, una società e un'economia nazionale rappresentata dallo Stato stesso*". (18) Tuttavia, la correlazione non è possibile da individuare (i tributi sono riscossi senza alcun riferimento alla fruizione di servizi pubblici specifici).

Ad avviso del Griziotti "*finanziare gli investimenti pubblici con debito pubblico avrebbe costituito un onere per le generazioni future: sicché il prestito pubblico sarebbe stato accettabile solo ove si fosse potuto dimostrare che il beneficio della spesa con esso finanziata, per tali futuri soggetti, sarebbe stato superiore all'onere del prestito*".

La giustizia fiscale (*o redistributiva*) 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 è l'unica misura della tassazione, non c'è spazio per altri principi.

Il rapporto tributario si collega al suo contenuto intrinseco ovvero al rapporto potestativo pubblico tra Stato e contribuente rivolto al soddisfacimento dell'interesse alla tassazione (19).

La dottrina prima della riforma del 1973 capitanata in quel tempo da E. Allorio metteva in risalto la necessità della attuazione la giustizia tributaria in tutte le sue molteplici implicazioni come una esigenza tecnica prima ancora che una necessità morale "*perché un sistema tributario che sia ingiusto non è solo e non è tanto un sistema immorale, ma è un sistema che non può funzionare*" (20).

Secondo l'Allorio la giustizia tributaria inizia dalla giustizia nella legge passando poi

(18) Cfr. B. Griziotti, *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, CEDAM, Padova, 1929.

(19) Cfr. C. Palao Taboada, "*Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz im Steuerrecht in der Rechtsprechung des spanischen Verfassungsgerichts*"; nel Volume in omaggio a Klaus Tipke coordinato da J. Lang, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1995.

(20) E. Allorio, *Le nuove prospettive dell'ordinamento tributario*, retro, 1967, I, 213 ss.

per la giustizia nell'attività di accertamento. (21)

Corollario di ciò è che anche la lotta all'evasione se si aspira a finalità di giustizia sociale deve risiedere dentro un buon funzionamento della giustizia tributaria, efficiente in quanto alla riscossione e indipendente dalla amministrazione fiscale.

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

2.2) *La giurisprudenza della Corte costituzionale in tema di capacità contributiva*

Nell'ordinamento costituzionale italiano sono scolpiti due tra i fondamenti dei principi inderogabili. Essi sono i diritti e i doveri di solidarietà (art. 2 Cost.) e il rispetto della dignità della persona umana senza distinzioni di sesso di razza di religione etc. il principio di uguaglianza (art. 3 Cost.).

I valori che essi rappresentano sono allo stesso modo dei principi presenti nell'ordinamento europeo. Questi principi informano i diversi ordinamenti e il loro rispetto contribuendo alla creazione di un ordinamento a *multilevel system*.

A cominciare dall'azione di adeguamento ad essi si realizza quel processo di mutua condivisione tra ordinamenti costituzionali nei vari paesi membri dell'Unione europea e il diritto stampato nei trattati.

Il precetto del rispetto del dovere tributario è stato inserito nella funzione di "*concorso alle spese pubbliche*" (o rispetto per interesse fiscale). Il concorso alla spesa diviene obbligatorio per realizzare la convivenza civile nella collettività. Esso è attuato

(21) Sulla giustizia tributaria hanno scritto: V. Berliri, *La giusta imposta*, Roma, 1945; E. Vanoni, *La Finanza e la giustizia fiscale*, in *Scritti di Finanza pubblica e di politica economica*, (a cura di) A. Tramontana, Padova, 1976; M. Ingrosso, *Tributo e sovranità*, in AA.VV. *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006; F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007; G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; C. Sacchetto, *Etica e fiscalità*, 2006.

eticamente proprio da ciascun cittadino “*in ragione*” della propria capacità economica. (22)

Ogni cittadino è chiamato pertanto a contribuire alla spesa pubblica *non per quanto riceve* (principio di controprestazione, o del beneficio ad esempio nel caso delle tasse), oppure per quanto sarebbe *disposto a dare* (principio di volontaria contribuzione) piuttosto in ragione di quanto egli è concretamente in grado di contribuire in un determinato momento.

Si rinviene allora nella formulazione della capacità contributiva l’implicito richiamo a un “*dovere etico*” che è quello della partecipazione attiva al sostenimento della collettività a cui si prende liberamente parte. Ciò risponde alla visione solidaristica della partecipazione al concorso delle spese pubbliche (art. 2 Cost.).

In una nota e recente sentenza la Corte Costituzionale ha affermato che “*la capacità contributiva non presuppone necessariamente l’esistenza di un reddito o di un reddito nuovo, ma è sufficiente che vi sia un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione in termini di forza e consistenza*

(22) Il rapporto d’imposta non-rispecchia solo la relazione dovere autorità ma anche la relazione dei cittadini *gli uni verso gli altri*. E’ per questa ragione che si può intendere il diritto tributario come un *diritto della collettività*; in questo senso il dovere pubblico di corrispondere le imposte. Un dovere che deve essere inteso, non come un sacrificio in termini assoluti, o gravame, ma un modo per il cittadini di gestire il proprio interesse. Al riguardo, vedi C. Sacchetto, “*Riflessioni su Etica e Fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*”, in Studi in Onore di Enrico De Mita, vol. II, (Università Cattolica del Sacro Cuore – Milano), Istituto Giuridico, Jovene Editore 2012, p. 837.

Qualche caso limite alla costituzionalità delle imposte potrebbe derivare dalla esistenza della gerarchia delle fonti giuridiche, gerarchia che nell’ordinamento interno vede ai vertici la nostra Carta costituzionale. Orbene, rispetto ai principi e ai valori della Carta fondamentale può anche accadere che una legge (legge fiscale) la violi più o meno palesemente (si pensi, alla ipotesi recentissima, dell’IMU sugli immobili all’estero in proprietà di italiani). Per tali casi l’ordinamento prevede che le leggi, nei cui confronti sia stata attendibilmente sollevata una questione di incostituzionalità, passino al vaglio della Corte costituzionale. Ma è da ritenere che, in caso di norma fiscale incostituzionale, il nostro ordinamento offra soltanto quel rimedio giurisdizionale. È difficile infatti immaginare norme fiscali *talmente incostituzionali* (per gravità e per evidenza) che siano tali da legittimare una “*obiezione di coscienza*” (anche quella moralmente riconosciuta legittima dalla dottrina cristiana) giuridicamente rilevante nelle more del giudizio di incostituzionalità della legge fiscale.

economica dei contribuenti o di loro disponibilità monetarie attuali, quali indici concreti di situazione economica degli stessi contribuenti” (23).

Di conseguenza quando il nesso tra la prestazione imposta e i fatti indice valutabili economicamente in termini di *consistenza, effettività, attualità e ragionevolezza* è confermato, l’obbligazione tributaria sorge ed il singolo contribuente diverrà obbligato al concorso alle spese pubbliche (24).

L’influenza della giurisprudenza della Corte costituzionale sul diritto tributario nazionale è ragguardevole sotto diversi punti di vista.

Alcuni elementi essenziali preso dalla giurisprudenza della Corte saranno qui di seguito commentati.

Un primo elemento è che i tributi sono considerati alla stregua di previsioni di determinati fatti economici che poi divengono imponibili. L’individuazione di tali fatti economici o “presupposti imponibili” è infatti necessaria per valutare la loro idoneità a realizzare *sia come singoli tributi, sia come sistema* i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività stabiliti dall’art. 53 Cost (25).

L’esigenza di coerenza e di sistematicità dell’intero sistema tributario è costantemente ribadita dalla Corte costituzionale. (26)

(23) Corte Costituzionale sentenza n. 155 del 2001.

(24) Sul concetto di attualità, effettività numerose sono le sentenze della Corte. Si segnalano *ex multis*, le n.n. 200/1976; 126/1979; 42/1980 e 44/1996. Sul tema G. Falsitta, “*Nota a Corte Cost. n. 263/1994*”, in Riv. dir. trib., 1994, p. 541 ss.

(25) Secondo l’art. 53 Cost. *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*

(26) Solo per citarne alcune, vedasi la sentenza n. 341 del 2000, ove «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)».

Nella sentenza n. 111 del 1997, ove testualmente: «Il controllo della Corte in ordine alla lesione dei principi di cui all’art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di

L'insegnamento della Corte ha previsto che i singoli tributi possono essere osservati sia come degli istituti giuridici, allo scopo di esaminare la loro razionalità sotto il profilo del loro fondamento giuridico, sia sotto il profilo della loro coerenza con il sistema costituzionale. Vedi al riguardo la recente sent. 116 del 2013 (27).

Il sistema tributario può essere considerato sotto il profilo della sua disciplina formale come un insieme di regole che non riguardano la definizione dei tributi, bensì la loro attuazione in conformità alla loro *coerenza con i principi fondamentali dell'ordinamento* (28).

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».

(27) Con riferimento alla coerenza e sistematicità del sistema tributario non si può in questa sede non citare la sent. 116 del 2013 della Corte con la quale è stato rilevato il contrasto con il principio solidaristico di cui all'art. 2 Cost., coordinato con i principi di eguaglianza, parità di trattamento e capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.) del dell'art. 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (*convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, come modificato dall'articolo 24, comma 31-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici)*), in tema di trattamento fiscale delle pensioni pubbliche eccedenti un determinato ammontare lordo. La norma cassata avrebbe violato i parametri costituzionali invocati dagli artt. 3, 36 e 53 Cost., non solo sotto il profilo della sproporzione ed irrazionalità della misura adotta, ma anche sotto il profilo della *disparità di trattamento, in quanto non sarebbero state colpite le altre categorie di pensionati, pur se percettori di elevati trattamenti, e i contribuenti in generale titolari degli stessi redditi*. Ad avviso della Corte, al di là del *nomen iuris* utilizzato dal legislatore, si trattava di una vera e propria imposta, di un prelievo forzoso di somme stipendiali, privo di "sinallagmaticità" e destinato a copertura di fabbisogni finanziari indifferenziati dello Stato apparato.

Il prelievo in questione, non solo non sarebbe idoneo a garantire risparmi di spesa o introiti tali da realizzare significativamente l'obiettivo di stabilizzazione della finanza pubblica, ma si caratterizzava per essere irrazionale e discriminatorio, andando a colpire una limitata categoria di soggetti, anziché la collettività nel suo insieme, nel rispetto del principio di proporzionalità. Violando quindi sia del principio solidaristico, che di quello di uguaglianza e assoggettamento al prelievo fiscale in proporzione alla capacità retributiva

(28) E. De Mita, *Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 4 ss.

Si veda, ad esempio, la sentenza n. 126/1979 della Corte Cost. sull'Invim (29) (Imposta sull'incremento di Valore degli Immobili), essa ad avviso di molti fu una delle più equilibrate emesse dalla Corte (30).

(29) INVIM (Imposta sull'Incremento di Valore degli Immobili), Imposta reale era in vigore in Italia tra il 1972 e il 1992, la cui base imponibile era rappresentata dall'incremento di valore degli immobili ubicati sul territorio nazionale e il di cui gettito era di competenza dei Comuni di pertinenza degli immobili soggetti all'imposta. Il tributo, istituito con d.P.R. 643/1972, veniva versato al ricorrere di due distinte fattispecie: a) in caso di trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento sui beni immobili quando il trasferimento consentiva al cedente, persona fisica o giuridica, di realizzare l'incremento di valore dell'immobile; b) in caso di possesso decennale ininterrotto di un immobile da parte di società ed enti. La legge fu oggetto di modifica nel corso degli anni (d.P.R. 688/1974, l. 694/1975, l. 2/1980, l. 131/1983 e altre) fino alla definitiva soppressione ad opera della l. 421/1992, con la quale veniva istituita l'ICI. Ora soppressa anch'essa. La disciplina della tassazione immobiliare in Italia è in pieno sconvolgimento essendo stata oggetto di numerose battaglie politiche.

(30) Consulta *on line*, Sentenza n. 126 del 1979 Corte Cost.: “In primo luogo, si osserva nelle ordinanze che le ricordate disposizioni concernenti la determinazione dell'incremento di valore imponibile, e delle detrazioni da tale incremento in rapporto al tempo intercorso tra la data di acquisto o di riferimento e quella di alienazione o trasmissione degli immobili, non consentirebbero adeguato apprezzamento dell'incidenza della svalutazione monetaria, sottoponendo così all'imposizione plusvalenze nominali e non reali, in contrasto con i principi della capacità contributiva e dell'eguaglianza tributaria. Con varia prospettazione, si rileva che a norma dell'art. 6 del d.P.R. n. 643/1972 vengono assunti come valore iniziale e come valore finale degli immobili due valori di stima stabiliti in termini monetari non omogenei, per effetto del mutato e decrescente potere d'acquisto della lira nel corso del tempo, senza correttivi idonei a depurare il valore differenziale della misura di incremento dipendente solo dalla svalutazione della moneta, talché il tributo si risolverebbe, almeno in parte, in una “imposta sull'inflazione”; si osserva che assumendosi per la determinazione dell'incremento imponibile i valori accertati nelle precedenti tassazioni, senza possibilità di riferimento ai valori reali, si verificherebbe ulteriore violazione del principio della capacità contributiva; che, in fine, le detrazioni applicate ai valori iniziali, nelle percentuali stabilite, per ogni anno o frazione di anno superiore al semestre, dall'art. 14 del d.P.R. n. 643 del 1972 e dall'art. 8 della legge n. 904/1977, aventi funzione mitigatrice differenziata della progressività del tributo e comunque inadeguate rispetto alla svalutazione effettivamente verificatasi, non consentirebbero una corretta applicazione del tributo agli effettivi incrementi di valore degli immobili.

Ne conseguirebbe una sorta di imposizione patrimoniale mascherata e distorta, applicata a singoli soggetti in occasione dell'alienazione a titolo oneroso o dell'acquisto a titolo gratuito,

La decisione sull'Invim determinò in modo "empirico" l'annoso problema del rapporto tra tassazione ed inflazione operando alcune considerazioni sulle aliquote e le detrazioni nella tassazione personale dei redditi.

La Corte in quella circostanza si guardò bene dall'indicare un qualsiasi indice cui il legislatore sia obbligato ad attenersi nella determinazione della capacità contributiva. Il legislatore è libero di decidere e determinare in questo senso. La Corte nella circostanza si limitò a dichiarare semplicemente che *"il congegno d'integrale conguaglio monetario è idoneo a depurare la base imponibile netta dell'incremento dovuto alla svalutazione"*.

La Corte costituzionale dunque non ha vincolato il legislatore ad adottare un determinato indice di capacità contributiva ma in quella occasione si limitò a rilevare

nonché alle società ed enti pubblici e privati di cui all'art. 3 del d.P.R. n. 643/1972 e successive modificazioni, anche al compimento di ciascun decennio dalla data dello acquisto; imposizione che determinerebbe lesione non solo dei principi sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost. ma anche di quelli enunciati negli artt. 42 e 47, comportando una parziale espropriazione di fatto senza indennizzo, e contrastando con le istanze di tutela del risparmio, specie in ordine all'accesso alla proprietà dell'abitazione".

2. - In secondo luogo, "con richiamo anche al regime delle aliquote stabilito dall'art. 15 del d.P.R. n. 643/1972 di cui alcune ordinanze denunciano la incostituzionalità, viene altresì rilevata la violazione del principio di eguaglianza, prospettando, in relazione al meccanismo dell'accertamento e delle detrazioni, nonché alla progressività delle aliquote da applicarsi per scaglioni d'incremento imponibile determinati con riferimento al valore iniziale dell'immobile, maggiorato delle spese di acquisto, incrementative e di costruzione, diversi profili di disparità di trattamento tra i soggetti passivi del tributo. Tale disparità è ravvisata anzitutto nel fatto che le aliquote progressive per scaglioni di incremento imponibile, prescindendo da ogni riferimento di carattere temporale, determinerebbero nell'applicazione dell'imposta un onere fiscale più elevato per i trasferimenti immobiliari che si verificano a maggior distanza di tempo dalla data dell'acquisto, o, per gli acquisti verificatisi oltre un decennio prima dell'entrata in vigore del decreto istitutivo del nuovo tributo, dal 1 gennaio 1963; e ciò anche per effetto della fissità della percentuale delle detrazioni annue riferite al valore iniziale degli immobili, per cui, di fronte al graduale incremento del loro valore nel decorso del tempo, l'incidenza delle detrazioni risulta via via decrescente.

Oltre che in relazione al diverso periodo di tempo considerato per la determinazione della differenza tra valore iniziale e valore finale, la disparità di trattamento viene prospettata anche in relazione alla diversa frequenza delle fattispecie di trasferimento degli immobili, nonché alla diversa misura delle percentuali di detrazione per il periodo anteriore al 31 dicembre 1972 e per quello successivo, fino al 31 dicembre 1979".

la necessità che il legislatore introducesse dei meccanismi di correzione o rimozione delle conseguenze inique scaturenti dai processi di svalutazione monetaria. (31)

In diverse occasioni la Corte (vedi le sentenze n.n. 12/1960; 30/1964; 128/1966; 23/1968) ha ritenuto che il principio della progressività dovesse pure essere riferito all'intero sistema tributario.

La progressività invero deve essere requisito di sistema, non necessariamente deve riferirsi al singolo tributo.

In altro modo, per quanto ha invece riguardato i principi di razionalità e di coerenza, la giurisprudenza della Corte ha inteso fornire una batteria di criteri tesi ad analizzare la coerenza e la razionalità dei tributi all'interno dell'ordinamento.

Per economicità qui si richiamano gli elementi caratterizzanti la buona legislazione tributaria così come furono evidenziati dal Berliri nei suoi studi al tempo dell'introduzione dell'IVA: essi sono principalmente la razionalità e la semplicità. (32) (33)

(31) E. De Mita, "Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria", op. cit. p. 4 ss.

Una delle Commissioni tributarie remittenti, nel suo ricorso alla Consulta, sollevava la violazione degli artt. 6 e 14 del d.P.R. n. 643 e 8 della legge n. 904, oltre che all'art. 53 Cost., (...) e dell'art. 47 Cost. argomentando che: "(...) *dette norme, fondando il prelievo tributario su un aumento fittizio della capacità contributiva con conseguente assoggettamento ad imposta del bene in sé, ostacola la tutela del risparmio*".

(32) La giurisprudenza della Corte in tema di capacità contributiva contiene una serie di indicazioni utili che possono servire a risolvere il contemperamento di quelle due esigenze che devono essere rispettate nella legislazione tributaria, la razionalità e la semplificazione, consistente quest'ultima, per usare le parole della Corte (109/1967; 50/1965) nel «dare certezza e semplicità al rapporto tributario», al fine di pervenire ad una «sollecita riscossione dell'imposta». Cfr, E. De Mita, "Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria", op. cit. p. 7.

(33) Secondo Leibiniz, Le norme devono presentarsi quale unione (attribuzione) di un predicato (diritto o dovere) ad un soggetto mediante una congiunzione. (...) In questo sistema si fissano le proposizioni – verità di partenza, cioè le categorie e i principi generali, e da questi assiomi, attraverso deduzioni logiche concatenate, si possono ricavare (dimostrare) le norme a un livello sempre più particolareggiato sino a giungere alla definizione di regole di dettaglio. Ne risulterebbe, [per Leibiniz] un sistema giuridico sobrio, lineare, coinciso, fatto di poche e chiare proposizioni generali, ma suscettibile di illimitati sviluppi logici in quanto provvisto potenzialmente della esatta soluzione di tutti i casi particolari". Leibiniz applica al

Per Enrico De Mita la Corte quando compie un esame di costituzionalità del tributo basandosi sul principio di capacità contributiva deve accertare la sussistenza di due requisiti. Il primo è che deve sussistere un effettivo collegamento tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato nella norma (34). Il secondo presupposto corrisponde all'accertamento della coerenza tra le ipotesi di tassazione e quello stesso presupposto.

Sempre Enrico De Mita commentando la sentenza n. 20/1972, in tema di tassa sull'occupazione di spazi e aree pubbliche, ricorda che la Corte ebbe a evidenziare in quella occasione in modo lineare che *“la tassazione corrispondesse allo spazio effettivamente occupato”*.

Nel caso invece del ricorso di costituzionalità sulla normativa relativa alla procedura di iscrizione a ruolo di tasse e sanzioni, la Corte sottolineò che nella fattispecie non vi è nessun tipo di collegamento tra prestazione obbligata (il pagamento delle somme iscritte a ruolo) e qualsivoglia tipo di presupposto economico. (35)

E. De Mita afferma ancora che la giurisprudenza della Corte costituzionale in materia tributaria costituisce un punto di riferimento essenziale perché si possa realizzare sia a livello legislativo che giurisprudenziale, quell'aspirazione, ancora largamente insoddisfatta, di *“fare del fenomeno fiscale e del diritto tributario qualche cosa di razionale, fondato su basi razionali e non più solo arbitrarie”*. (36)

diritto (inteso come sistema iuris) la sua concezione di linguista, dando un'interpretazione di grammatica e logica della norma. Cfr., G.W. Leibiniz, “Des cas perplexes en droit. Disputatio De Casibus Perplexis in Jure”, Texte latin edité par P. Boucher, Vrin, 2009, in G. Cogliandro “Rule of Law. La possibilità del contenuto morale del diritto”, Giuffrè, 2012, p. 40.

(34) (...) Il presupposto economico costituisce fondamento e limite dell'imposizione (92/1972), vale a dire causa e misura dell'obbligazione tributaria. E. De Mita, “Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria”, op. cit. p. 8. Vedi, anche, Corte Cost. Sentenza 21 maggio 2001, 156, IRAP ove si compie un'assimilazione del criterio di organizzazione con la capacità contributiva.

(35) L'iscrizione a ruolo, afferma la Corte, non è una manifestazione di ricchezza, manca il collegamento con un autentico indice di capacità contributiva, sent. 54/1980); e sent. 219/1976).

(36) E. De Mita, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Introduzione, (Una giurisprudenza “necessitata”), L. Perrone, C. Berliri (a cura di) ed. Scientifiche Italiane, p. 10.

La giurisprudenza della Corte costituzionale forse più di ogni altra è giurisprudenza realistica, pragmatica, guidata spesso da condizionamenti della contingenza e necessità impellenti a tutela dell'insieme dell'ordinamento.

La giurisprudenza tributaria è stata spesso costretta dalla esigenza di salvaguardare le necessità di gettito e di bilancio dello Stato.

Sono state giustificate non poche decisioni della Corte dettate per lo più dalla preoccupazione di tutela dell'interesse fiscale che da criteri di razionalità. Ad esempio la decisione n. 134/1982, con la quale si assunse la costituzionalità degli oneri deducibili ai fini IRPEF, definiti come uno "sconto" accordato dallo Stato al contribuente (E De Mita).

Ancora in tema di oneri deducibili, la sentenza n. 142/1982 riconobbe la costituzionalità della norma che prevede la deducibilità dal reddito imponibile IRPEF delle persone fisiche delle spese mediche sopportate all'estero. (37)

La Corte è stata chiamata a risolvere dei problemi contingenti; sicché anche nella materia tributaria le sue decisioni hanno scontato un certo livello di elasticità, tale da consentirle di avere presenti esigenze specifiche e interessi in gioco per ogni singolo caso. Per cercare di mediare a tale esigenza non ci si deve stupire se nelle sue decisioni la Corte ha utilizzato termini che sono non propriamente giuridici, tra i più ricorrenti del diritto tributario è il caso del termine "esenzione" (vedi sentenza n. 187/1981) o "causa" (nella sentenza n. 51/1982).

In genere le decisioni della Corte sono state scientificamente più appaganti quando al diritto tributario sono stati accostati dei concetti derivanti da altri campi del diritto. È stato il caso ad esempio del settore penale tributario dove spiccano le decisioni sulla "misura rilevante" della frode fiscale (vedi sentenza n. 247/1989) e quelle sulla sua incostituzionalità (vedi sentenza n. 35/1991). E infine da evidenziare sul punto la

E. De Mita, come anche altri studiosi considerano che l'influenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario italiano notevolmente vada ad influenzare la legislazione.

(37) La stessa Corte tuttavia in un'altra sentenza osservava che neppure l'emergenza economica può portare alla compressione dei principi costituzionali (sentenza n. 307/1983).

fondamentale decisione riguardo alla deroga all'ultrattività della legge penale presa al riguardo nella sentenza n. 178/1992.

Di grande significato sempre con riferimento alla relazione intercorrente tra il diritto penale e il diritto tributario è stata la decisione presa nella sentenza n. 120/1992 con la quale la Corte ha stabilito il legame di dipendenza tra giudicato in sede penale e il contenzioso tributario: “..in presenza della sentenza penale di proscioglimento, l'amministrazione finanziaria deve revocare l'accertamento anche definitivo”. Il De Mita nel commentare questa decisione evidenzia il riferimento ad istituti di matrice civilistica come quello della traslazione d'imposta e i continui riferimenti al diritto comune (penale e civile) nel diritto tributario.

Per quanto invece attiene al requisito della progressività, la Corte in diverse occasioni (vedi le sentenze n.n. 12/1960, 30/1964, 128/1966; 23/1968) ha ritenuto che il *requisito della progressività* deve riferirsi, come abbiamo già detto, all'intero sistema tributario e non per ogni singolo tributo.

Quanto al rispetto del *principio di capacità contributiva* la Corte è sempre attenta ad assumere un'interpretazione attuale e concreta di tale assunto fondamentale. A tale riguardo, *ad abundantiam* facciamo riferimento alla decisione della sent. n. 178/1984, secondo cui la deduzione prevista in un determinato tributo (l'ILOR nel caso specifico) è “*un diritto perfetto*” potendosi rivendicare anche quando siano scaduti i termini per il ricorso davanti al giudice tributario.

Secondo Enrico De Mita nel caso esposto nella sent. ILOR si era di fronte alla massima valorizzazione di un diritto sostanziale alla luce del criterio di capacità contributiva.

Altre sentenze sono ritenute dal De Mita di grande significato in coerenza con l'interpretazione del principio della capacità contributiva.

La sentenza secondo in cui “*l'imposta di registro è imposta sul trasferimento di ricchezza*” (vedi la sentenza n. 34/1987). Pertanto l'Imposta di registro è “*ripetibile quando viene meno l'oggetto dell'imposizione*” (vedi sentenza n. 285/1985).

La sentenza n. 30/1987 ove i giudici della Corte hanno ritenuto di stabilire che nell'interpretare le norme di un tributo non si può “*non considerare altra ricchezza*”

che quella tipica di esso". Si trattava anche in questo caso dell'imposta INVIM che tassava per l'appunto *l'incremento di valore degli immobili*. Pertanto nell'applicazione di tale imposta non si sarebbe dovuto tener conto della redditività degli stessi immobili.

(La sentenza n. 336/1992 statuisce che nella determinazione dell'imponibile di un tributo bisogna tener conto del suo oggetto economico e non di altri.

Sempre in tema di capacità contributiva la Corte ha affermato che "*il minimo imponibile*" è una regola che vale per tutte le imposizioni sul reddito, anche quando si tratti di tassazione separata (vedi la sentenza n. 104/1985).

Ad avviso di De Mita è stata raffinata la decisione secondo cui l'indennità di contingenza non ha una *causa autonoma rispetto a quella del trattamento non rivalutato e pertanto è tassabile* (vedi sentenza n. 277/1984).

Da tenere presente sempre quando si parla d'imposizione è che nella determinazione di un tributo il criterio della razionalità deve andare di pari passo con quello della semplificazione e della concreta applicabilità, della certezza e della sicurezza della pretesa tributaria (non sono altro che i quattro fondamenti stabiliti da Adamo Smith nel Settecento).

La Corte ha ritenuto perciò legittima costituzionalmente quella determinazione della base imponibile che risulta dalla applicazione di presunzioni, quando quindi la base imponibile si ricava con l'adozione di *criteri "astratti"* riferiti a *valori media* (vedi l'accertamento parametrico degli studi di settore).

L'attenzione dedicata dalla Corte costituzionale al rispetto del principio di capacità contributiva è evidenziata dalla sentenza n. 104/1985 secondo cui "*il minimo imponibile*" è una regola che vale per tutte le imposizioni di un reddito, anche quando si tratti di tassazione separata.

Alle decisioni che valorizzavano il principio di capacità contributiva, si contrapponevano in passato alcune decisioni di segno opposto.

La giustificazione della figura «*del responsabile d'imposta*» è stata individuata all'interno di un criterio generico. Ossia dentro di un "rapporto giuridico economico"

che serviva alla giustificazione delle ipotesi di responsabilità (vedi la sentenza n. 226/1984).

L'esigenza della razionalità, della semplificazione, della certezza e sicurezza della pretesa tributaria ha fatto sì che fosse ritenuto legittimo il *sistema di accertamento catastale* (vedi la sentenza n. 16/1965) (38). In quella decisione la Corte affermò che la *capacità contributiva è la cosa produttiva e non il reddito* (come se si volesse colpire una mera attitudine a produrre e non la reale capacità economica). Questa sentenza mette in risalto il dovere della solidarietà economica. Diversamente in altre occasioni (sentenze n.n. 81/1958; 68/1964) la Corte negò che l'art. 2 Cost. (solidarietà) potesse riferirsi, anche pure indirettamente, alla materia tributaria.

Per quanto riguarda gli accertamenti costruiti sulla base di valutazioni presuntive la Corte ha ritenuto della loro legittimità se fondati sulla "comune esperienza" e abbiano lo scopo di rendere semplice e certo il rapporto tributario. Il caso è quello della presunzione dei beni nell'asse ereditario (vedi la sentenza n. 109/1967). In questo caso però la Corte non ha voluto dire se tale presunzione possa essere assoluta.

La giurisprudenza che statui della non arbitrarietà di ritenere il reddito denunciato dal contribuente si produca in periodi successivi (la sentenza n. 77/1967 riguardava la presunzione della continuità del reddito). I redditi accertati nell'anno precedente sono fondatamente ritenuti essere *un positivo indice rivelatore di capacità contributiva* (vedi sentenza n. 103/1967). Se non vi è la possibilità di provare l'eventuale diminuzione o il venire meno del reddito stesso la disposizione finale diventa incostituzionale in quanto il sistema diverrebbe illogico e contrario alla comune esperienza (vedasi sentenza n. 200/1976).

Attenta alle esigenze della *semplificazione* è stata la decisione sentenza n. 262/1983, con la quale fu ritenuta legittima la norma che assume imponibile dell'INVIM quello già determinato ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA.

(38) La sentenza è importante perché conferma della costituzionalità di determinazioni del reddito costruite attraverso *dei criteri di "media"* sulla base di certe caratteristiche del bene o della fonte produttiva.

In tema di presunzioni la Corte conferma l'indirizzo giurisprudenziale della necessità di richiedere sempre la prova contraria (vedi le sentenze n.n. 283/1987; 103/1990). Tra queste decisioni anche quella sulla distinzione fra presunzioni in senso tecnico e tipizzazioni di fatti tassabili (sentenza n. 131/1990).

Molto debole è quindi la difesa di presunzioni che non abbiano i requisiti della "gravità, precise e concordanza" anche se si vuole tutelare, come logico, l'interesse pubblico (sentenza n. 283/1987).

La giurisprudenza della Corte in tema di capacità contributiva ha da sempre battuto il tasto sull'esigenza di contemperare nella legislazione i criteri di razionalità e di semplificazione. Quest'ultima consiste (vedi sentenza n. 109/1967; e n. 50/1965) *nel «dare certezza e semplicità al rapporto tributario»* al fine di pervenire a *«una sollecita riscossione dell'imposta»*.

L'individuazione di un presupposto economico come manifestazione determinata di capacità contributiva serve alla Corte costituzionale per verificare le due esigenze di cui abbiamo fatto cenno prima: il *collegamento effettivo tra la prestazione imposta e il presupposto economico* e che *le molteplici ipotesi di tassazione siano coerenti con quello stesso presupposto*.

Quanto al collegamento fra la prestazione e il presupposto ad avviso della Corte è il presupposto che vincola il riconoscimento dell'idoneità dell'obbligazione tributaria.

Il presupposto economico costituisce il fondamento e insieme il limite dell'imposizione (vedasi la sentenza 92/1972). Vale a dire la causa e la misura dell'obbligazione tributaria (39).

In tema di *contributo di miglioria*, ad esempio, la Corte dichiarò l'incostituzionalità dell'addizionale al contributo perché era ragguagliata non al fatto economico considerato dalla legge ma *alla pura e semplice rata annuale iscritta a ruolo*. L'iscrizione a ruolo a parere della Corte non è una manifestazione di ricchezza,

(39) Nella sentenza n. 20/1972 in tema di tassa sull'occupazione di spazi e aree pubbliche: la Corte costituzionale ha ritenuto che la tassazione debba corrispondere allo spazio effettivamente occupato, superando il criterio irrazionale, posto dalla lettera della legge, del «chilometro infrazionato».

mancando il collegamento con un autentico indice di capacità contributiva (vedi sentenze n.n. 54/1980; 219/1976 già peraltro citate).

In conclusione le decisioni più importanti della Corte costituzionale possono essere ricondotte all'esigenza che la prestazione d'imposta sia effettivamente collegata al presupposto proprio del tributo di cui si tratta.

Al riguardo si può leggere la dichiarazione d'incostituzionalità che la Corte fece per la maggiorazione del *dieci per cento del reddito* nel caso di omessa dichiarazione dei redditi (la sentenza n. 103/1967). Ancor più la incostituzionalità dichiarata della disposizione secondo la *quale le imposte dirette accertate nei confronti dei soggetti non tassabili in base al bilancio sono commisurate al reddito conseguito nell'anno precedente* (vedi la sentenza n. 200/1976).

Il collegamento *effettivo* tra *prestazione presupposto* deve esistere anche sotto il profilo temporale. Sicché esso non deve essere spezzato con una tassazione retroattiva (vedi la sentenza n. 43/1964) (40). Secondo la dottrina della Corte la legge tributaria retroattiva non sarebbe quindi di per se in termini assoluti incostituzionale.

3) *Tributo e sovranità dello stato*

Nella giurisprudenza costituzionale la formulazione linguistica "tributo" non è stata intesa come una categoria unitaria.

La dottrina più risalente aveva teorizzato la nozione di tributo basandosi su due aspetti, quello del fondamento giuridico del tributo e quello funzionale del tributo. (41)

(40) In tema di tassazione retroattiva il ragionamento che fece all'epoca la Corte era il seguente: quando la legge assume ad oggetto di tassazione un fatto passato ovvero modifica retroattivamente una disciplina esistente, il collegamento effettivo fra capacità contributiva e tassazione può risultare interrotto; tuttavia la mancanza di tale collegamento deve essere verificata di volta in volta.

(41) Già nella stele di Hammurabi si legge la raccomandazione per l'esattore di riscuotere il tributo ovunque egli vedesse (...) *un fumo uscire dal camino di una casa*.

Quanto al primo aspetto, il fondamento del tributo risiede nel principio di sovranità: la causa che giustifica il prelievo tributario è la potestà d'imperio dello stato. La potestà tributaria è la più importante manifestazione di sovranità dello stato (42).

Diversamente riguardo al secondo aspetto del tributo, quello funzionale, è importante vedere lo scopo oggettivo che si vuole raggiungere con il tributo, quello di procurare una entrata per il fabbisogno finanziario dello Stato.

Con la Costituzione si è manifestata l'esigenza di valorizzare le caratteristiche del tributo (o della funzione tributaria) a proposito dell'impianto complessivo della Carta costituzionale.

La concezione tradizionale è stata sottoposta a critica per la forte caratterizzazione ideologica in senso autoritario che è estranea allo Stato contemporaneo, la cui organizzazione richiede invece *un'attività di finanza pubblica strutturata e funzionale*, così com'è posto in rilievo dalla Carta costituzionale (43).

Nella Carta costituzionale non vi è una specifica definizione del tributo, anche se ad esso fanno riferimento più norme, in particolare gli articoli 23, 53 e 75, comma 2 (44) che alla nozione di tributo e alla materia fiscale e tributaria in generale si richiamano esplicitamente.

Escludendo la materia della (ovvia) non ammissibilità dei referendum in materia fiscale, la nostra attenzione deve concentrarsi sugli articoli 23 e 53 Cost.

Tuttavia, l'art. 23 Cost. ha rivelato la sua inattitudine a offrire una indicazione nel quadro dei principi costituzionali del tributo. Rispetto all'art. 30 dello Statuto albertino, che espressamente faceva menzione delle prestazioni tributarie, la riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. è riferito ad una nozione più ampia del concetto di tributo, ossia quella di prestazione patrimoniale imposta.

(42) M. Ingrosso, *Tributo e sovranità*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*; Raccolta di scritti in occasione dei cinquanta anni della Corte Costituzionale; (a cura di) L. Perrone, C. Berliri, ed. Scientifiche italiane, Napoli, 2006, p. 138 ss.

(43) Cfr. F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, ultima edizione, p. 53.

(44) Art. 75, comma 2 Cost. ove "Non è ammesso il referendum per le leggi tributarie e di bilancio, di amnistia e di indulto, di autorizzazione a ratificare trattati internazionali".

La giurisprudenza costituzionale ha individuato gli elementi atti a giustificare una prescrizione su base legislativa anche per le prestazioni non tributarie, *ammettendo che prestazioni patrimoniali possano realizzarsi anche entro assetti d'interessi di fonte negoziale la cui disciplina, pur tuttavia risulti, per la parte del rapporto sufficiente a realizzare il depauperamento patrimoniale, integralmente e inderogabilmente determinata in via autoritativa* (45).

Il riferimento della Corte è stato essenzialmente riferito ai corrispettivi per i servizi essenziali ai bisogni della vita, gestiti in regime di monopolio pubblico. Tale giurisprudenza è stata definita "*inclusiva*", perché ha teso ad assimilare piuttosto che a escludere nell'individuazione dei tratti caratterizzanti la prestazione tributaria.

Pertanto, sono state incluse all'interno della nozione di «prestazione imposta» anche prestazioni che non sono tributarie ma che tuttavia rappresentano delle incisioni autoritative nella sfera delle libertà individuali (46).

Le caratteristiche essenziali del prelievo tributario sono da ricercare sempre nell'art. 53 Cost. anche quando si tratta di prelievi di tipo "oggettivo" su alcuni beni come la casa, o, meglio di un prelievo di tipo patrimoniale (47).

A una concezione "*allargata in senso oggettivo-patrimoniale*" del principio di capacità contributiva contribuiscono anche le norme e le fonti del diritto comunitario,

(45) Vedi A. Fedele, "*Prestazioni imposte*", (Voce) Enc. giur., p. 7. La riconducibilità della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. anche di fattispecie in cui il momento autoritativo attiene alla disciplina e non alla fonte del rapporto è affermata da Corte Cost. 26.1.1957, n. 30; Corte Cost. 30.2.1962, n.2; Corte Cost. n. 72/1969; Corte Cost. 2.2.1988, n. 127; Corte Cost. 11.5.1988, n. 507; Corte Cost. 10.6.1994, n. 236. tutte commentate in riv. Giur. Cost. - Foro it la n. 127 del 2.2.1988.

(46) M. Ingrosso, *Tributo e sovranità*, op. cit. p. 139.

(47) A. Giovannini, ritiene che l'imposizione seppur progressiva debba prevedere che, stabilito un certo limite massimo, al decrescere della ricchezza una parte maggiore di questa debba rimanere libera da tassazione. Si dovrebbe ammettere, in definitiva, che la tassazione si arresti a un livello mediano, attestandosi al massimo al cinquanta per cento dei propri averi (che sarebbe tantissimo, sic.). L'autore parla inoltre di effetti redistributivi rovesciati rispetto a quelli di un'economia di tipo industriale che era basata sui fattori della produzione capitale e lavoro e quindi sui redditi generati da dette fonti.

A. Giovannini, *Imposizione patrimoniale e capacità contributiva. Discriminazione qualitativa e limite quantitativa*, [in atti del convegno tenuto a Napoli, 25 settembre 2012].

che sono emanate con l'obiettivo del "coordinamento e del ravvicinamento delle legislazioni nazionali". Tali norme, infatti, finiscono con l'influenzare sino a dirigere la produzione normativa nazionale ivi inclusa la produzione di nuove forme di imposizione anche indiretta sui beni costituenti il patrimonio di certe categorie di contribuenti. E' il caso della recente "tassa sulle transazioni finanziarie", la cd. Tobin Tax, imposta prevista da una direttiva della Commissione Europea e avente lo scopo dichiarato di "stabilizzare" i mercati penalizzando la speculazione finanziaria (48). Comunque, l'istituzione di tale "tassa" attraverso la procedura di cooperazione rafforzata (vale a dire che sarà adottata da almeno nove stati o più, ma non da tutti gli attuali Stati membri) ci porta a concludere della crescente influenza "indiretta" e della incisività della norme di derivazione europea sulla potestà tributaria degli Stati membri. Vedi anche le politiche di bilancio, il cosiddetto Patto di Stabilità e l'influenza sulle politiche economiche degli Stati dai limiti di bilancio imposti dai Trattati.

Un altro esempio emblematico della forte influenza esercitata dal diritto comunitario è quello dell'area dei "tributi ambientali". La tutela dell'ambiente rientra totalmente tra gli politiche e gli obiettivi strategici dell'Unione Europea, andando così ad assumere rango costituzionale anche nel nostro ordinamento. Proprio in ambito ambientale dunque, talune norme interne manifestano la "funzione di intervento" dello Stato che tende alla rimozione le disequaglianze tra situazioni giuridiche identiche e tende a promuovere il perseguimento della razionale ed efficiente allocazione delle risorse ecologiche e il contenimento delle diseconomie esterne causate dalle attività dannose per l'ambiente in ottemperanza del principio comunitario di tutela dell'ambiente.

Secondo il principio di "chi inquina paga" previsto dall'art. 191 del "TFUE" (Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea), le imprese devono sopportare il costo dei danni ambientali generati da comportamenti non consoni alla tutela dell'ambiente;

(48) In Italia la sua entrata in vigore è stata prevista per il 2014. Tuttavia fu lo stesso James Tobin, ideatore della tassa sulle transazioni finanziarie, a dire come l'utilità della tassa che prese poi il suo nome, si sarebbe rivelata efficace solo se avesse avuto un'applicazione a livello globale. Non come avverrà per questa tassa in Europa dove neppure tutti i Paesi facenti parte dell'area euro, la adotteranno.

mentre sono premiati chi investe in beni e servizi ecocompatibili acquisendo la loro reputazione non sul prezzo o non solo, ma sul proprio agire virtuoso (49).

In nessun caso una legge emanata con delle finalità extrafiscali come quelle della tutela dell'ambiente può non essere coerente e conforme all'ordinamento e ai principi comunitari. Tantomeno, potrebbe essere giustificata, qualsiasi sia la destinazione dei proventi riscossi, una prestazione imposta o un'agevolazione fiscale che sia in palese contrasto con un qualche principio fondamentale del diritto comunitario.

Un caso emblematico che mette in risalto la necessità del rispetto della “doppia coerenza” tra i principi comunitari e quelli interni è quello nel caso della cd. “tassa sul lusso” della Regione Sardegna istituita con la legge regionale n. 4 dell'11 maggio 2006 su determinati beni di lusso (residenze secondarie, aeromobili e unità da diporto) con trattamenti differenziati in ragione del domicilio fiscale e della residenza in Sardegna dei soggetti, individui e imprese. La Corte investita della questione di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 della legge in relazione all'art. 117, comma 1 della Cost., ha per la prima volta in quella occasione operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia affinché venisse valutata la compatibilità di detta norma regionale con il divieto di aiuti di Stato previsto dal Trattato, con ciò rendendo evidente la subordinazione della propria decisione alla previa valutazione della conformità della tassa al diritto europeo.

La Corte Europea dichiarò la non conformità della tassa sul lusso perché emanata in violazione delle regole della concorrenza e del principio di non discriminazione; dichiarando irrilevanti le dichiarate finalità ambientali oltre che quelle “equitative” della tassa sottese a far concorrere alle spese pubbliche anche soggetti aventi il loro domicilio fiscale fuori dal territorio regionale (Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sentenza 17 novembre 2009, causa C-169/08).

(49) F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l'ambiente*, Cedam, Milano, 1996, P. Selicato, “La tassazione ambientale tra la ricerca di nuovi indici di ricchezza e la coerenza dei sistemi fiscali”, in Riv. dir. trib. int., 2004, p. 257 ss. F. Gallo, “Profili critici della tassazione ambientale”, in Rass. trib., 2010, p. 30.

4) La dottrina del cosiddetto “minimo vitale”

Secondo la dottrina tributaristica il minimo vitale raffigura il limite massimo del prelievo tributario. Ovvero è il limite oltre il quale la tassazione non può andare senza incidere sulla vita libera e dignitosa di un cittadino, ponendosi dunque in contrasto con i principi costituzionali. Per evitare che un'imposizione, anche di tipo patrimoniale, che colpisca alcuni beni come la casa ad esempio, vada a costituire un carico eccessivo e sproporzionato tale per cui il soggetto percosso venga privato degli elementi minimi per la sua sopravvivenza, la dottrina tributaria ha coniato il divieto di una tale imposizione traendone la giustificazione proprio dal principio di progressività dell'art. 53 Cost.. Tale per cui si deve evitare che il prelievo assuma la forma di una misura confiscatoria.

Il Fantozzi ritiene che la svalutazione del requisito strutturale della coattività della fonte, ha dato l'abbrivio alla valorizzazione nella definizione di tributo della caratteristica funzionale dello stesso, così come emerge dal primo comma dell'art. 53 Cost. l'attitudine del prelievo a determinare il concorso alle spese pubbliche da parte dei consociati. (50)

Anche questa impostazione tuttavia, sia pur a seguito di diversi tentativi di attribuire una specificità al requisito funzionale del concorso in raccordo agli elementi strutturali della fattispecie tributaria, (51) appare ad altri (vedi E. De Mita)

(50) Cfr. A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Manuale Torino, 2003, p. 52; A. Fedele, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in Riv. Dir. Fin. Sc. F., 1971, II, p. 22, secondo il quale “l'art. 43, comma primo Cost., sul quale deve ormai fondarsi la definizione di tributo, non attribuisce alcun rilievo agli eventuali assetti coercitivi attraverso i quali può realizzarsi la partecipazione di consociati alle pubbliche spese, ma sottolinea le caratteristiche funzionali dei tributi quali istituti giuridici ordinati alla ripartizione delle pubbliche spese”; E. Potito, “L'ordinamento tributario italiano”, 1978, p. 19 e ss; L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, passim p. 180 ss.

(51) la natura del presupposto del tributo che è sempre costituito da un indice diretto o indiretto di forza economica

eccessivamente formale, (52) così tale da essere arricchita dalla individuazione della «causa giustificatrice» del prelievo nella capacità contributiva. (53)

I risultati cui perviene la dottrina, che come si è detto fonda la nozione di tributo sull'art. 53 Cost., sono allora tutt'altro che omogenei.

Alcuni includono nella nozione di tributo anche i corrispettivi dei servizi pubblici essenziali, che pure costituirebbero delle forme di concorso alle spese pubbliche (A. Fedele). Altri per converso, intendono circoscrivere la nozione di tributo a quella d'imposta (54), rinvenendosi solo in questa nozione il requisito della non causalità, che è indice del concorso inteso quale partecipazione solidaristica alle spese pubbliche sganciata da qualsiasi rapporto di scambio o di sinallagma. (55)

La Corte costituzionale include nella sfera del principio di capacità contributiva anche le prestazioni contributive relative a prestazioni il cui costo può essere determinato divisibilmente, vale a dire, anche delle tasse secondo la definizione tradizionale. (56)

La letteratura scientifica ritiene che il concetto di "tributo" sia da utilizzare con accezioni diverse in funzione della norma costituzionale che viene posta in rilievo in una determinata fattispecie; (57) arrivando persino alla conclusione che non sia corretto l'uso di una definizione "unitaria" ai sensi degli artt. 23 e 53 Cost.

In alcuni casi le norme costituzionali rinviano al concetto di «tributo», in altri casi hanno introdotto concetti non esattamente coincidenti con quello di tributo.

(52) E. De Mita, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 4 ss.

(53) Per E. De Mita, op. cit. il pagamento del tributo è l'adempimento di un dovere civico di solidarietà consistente nel concorso alle spese pubbliche sulla base della propria capacità contributiva.

(54) Cfr. G. Liccardo, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, In Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, I, Padova, 1994, p. 38. Ancora prima E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2003, p. 40, il quale osserva che assume rilevanza la nozione di tributo ai fini della giurisdizione tributaria.

(55) Cfr. G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, p. 24 e ss.

(56) Corte Cost., 2.4.1964, n. 30; Corte Cost., 17.4.1968, n. 23; Corte Cost. 18.5.1972, n. 91.

(57) Cfr. G. Falsitta, *La latitudine del divieto di abrogazione delle leggi tributarie mediante referendum e la nozione tricotomica del tributo*, in Riv. dir. trib., 1995, II, p. 272.

E' questo il caso dell'art. 53 che parla di «prestazioni patrimoniali imposte». La nozione di tributo è pertanto presupposta dentro la Costituzione, ossia è un *prius* rispetto a essa. (58)

Il punto di sostanza è che l'approccio non deve essere esclusivamente normativo. Se si segue ad esempio quell'approccio istituzionalistico del diritto propugnato dal Santi Romano, (59) il carattere giuridico proprio del «tributo» va attinto non solo dalla costituzione formale ma anche dall'ordinamento costituzionale materiale. (60) (61)

Così facendo da una parte si evita *il rischio di sovrapporre due diversi piani di giudizio, quello dell'essere e quello del dover essere del tributo*. (62) Mentre dall'altra, si recupera coerenza alla giurisprudenza costituzionale, essendo in tal modo ammissibile che il principio di capacità contributiva si applichi non a tutti i tributi, ma solo a tributi che manifestano un esplicito fondamento solidaristico. (63)

Si è inteso quindi in dottrina legare la definizione di tributo non solo alla sua definizione formale, scolpita in Costituzione, ma anche a quella materiale che è

(58) Cfr. A. Viotto, *Tributo*, (voce) in *Dis. Dic. Priv.*, sez comm., Torino 1999, p. 235, è fautore di un approccio che non necessariamente ritiene di dover partire dalla norma costituzionale per la ricostruzione della nozione di tributo. M. Ingrosso, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli 1977, p. 121 ss, L'autore a suo tempo faceva già presente la difficoltà di trarre dalla Costituzione il concetto di tributo e prospettava la necessità di attingerlo "dal basso" dal diritto tributario.

(59) S. Romano, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1946, anche C. Schmitt, *Le categorie del politico*, (a cura di) G. Miglio e P. Schiera, Bologna, 1972.

(60) G. Zagrebelsky, *Manuale di diritto costituzionale*, I, Torino, 1990, L'autore ragiona sulla Costituzione materiale affermando che la nozione di tributo che deriva dalla costituzione materiale esplica una "efficacia condizionante" sulla nozione formale e viceversa.

(61) Per un'approfondita definizione del concetto di Costituzione materiale, G. Bognetti, "*Costantino Mortati e la Scienza del diritto*", in *Quaderni costituzionali*, 2011, pp. 803-893.

(62) G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 1997, p.19; E. Lorenzon, "*La capacità contributiva*", (a cura di) F. Moschetti, *L'ambito soggettivo di applicazione*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. Amatucci, I, 1, Padova 1994, p. 308

(63) La solidarietà deriva dal disposto dell'art. 2 Cost. La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

definita nel diritto positivo e nelle singole norme concretamente attuate in un determinato momento storico.

4.1) La capacità contributiva (64), (65) come il tertium comparationis (66) dell'equità in campo tributario

Quando nel 1945 Luigi Einaudi (67) presentò il volume scritto da Luigi Vittorio

(64) Nella Costituzione italiana, il primo comma dell'art. 53 dispone che il concreto ammontare del prelievo tributario deve variare con variare della capacità contributiva. Il secondo comma invece stabilisce quale sia il criterio di tale variazione, cioè come l'ammontare del prelievo debba aumentare con l'aumentare di tale capacità. Cfr. I. Manzoni, G. Vanz, *Il diritto tributario, Profili teorici e sistematici*, 2' ed., p. 75 ss.

Vedi anche Francesco Forte *Disciplina del concorso alle spese pubbliche come dovere di solidarietà*, dove si afferma: a) "l'ordinamento tributario italiano è portatore, a livello costituzionale, di principi di giustizia tributaria, fondati su "valori - base" dell'ordinamento: la dignità della persona, i diritti e doveri di solidarietà della persona, questi sono anche (o dovrebbero essere) valori dell'Unione Europea".

b) Il Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa (firmato a Roma il 24 ottobre 2004, non è mai entrato in vigore) e tuttavia anche il Trattato di Lisbona non hanno prodotto alcuna modifica sulle competenze fiscali dei Trattati. Invece tra i principi comuni e generali quello di giustizia fiscale può essere di giovamento sia alla parità di concorrenza, che verso il tentativo di dare un senso alla cittadinanza europea. (...) L'art. 2 del Trattato sull'Unione Europea (TUE), nonché l'art. 6.1, riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'UE. La Carta ha *stesso valore giuridico dei trattati*.

(65) In seguito alla fine del fascismo e della seconda guerra mondiale, si sentì forte l'esigenza di superare, da un lato, "l'individualismo classico", proprio delle correnti liberali che, in Italia, avevano subito l'urto della società di massa e le richieste sempre più impellenti di una azioni protettiva dello Stato; dall'altro, di quelle forme di collettivismo, di statalismo, di organicismo, che avevano finito con l'impadronirsi dell'individuo singolo, riducendolo ad un ingranaggio di una grande macchina di cui non conosceva né il movimento né il fine. Mettere l'accento sulla persona significava richiamare l'attenzione sulla irriducibilità dell'individuo all'ente collettivi, ma nello stesso tempo cogliere nell'individuo la sua essenziale relazione all'altro, la "sua socialità" (così N. Bobbio, "*Il giovane Aldo Moro*", in M. Bovero, "*Dal fascismo alla democrazia. I regimi, le ideologie, le figure e le culture politiche*", Milano, 1997, p. 287.

(66) Cfr. R. Schiavolin, "*Il principio di progressività del sistema tributario*", nel volume *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, (a cura di) L. Perrone e C. Berliri, introduzione di E. De Mita, Ed. Scientifiche italiane, 2006.

(67) Luigi Einaudi fu eletto Presidente della Repubblica il 10 maggio 1948.

Berliri “La giusta imposta”, fece le seguenti affermazioni: (...) “*Riesce difficile persuadersi che in fondo all’imposta si debba cercare solo l’incanto delle cose che esistono*”. “*Gli uomini vogliono istintivamente rendersi ragione del perché pagano; e se quella ragione non è spiegata chiaramente, gridano all’ingiustizia*”. “*La credenza nella monarchia o nella repubblica, in una o due camere, in un presidente eletto dal popolo o da un’assemblea o, come in qualche tempo e paese accadde, estratto a sorte, è un atto di fede*”. “*Ma la credenza nell’imposta sul reddito, sul patrimonio o sulle eredità o sui consumi non è un atto di fede*” . (68)

Alla fine degli anni Sessanta A. Berliri, in occasione della stesura degli “*Scritti in memoria di Antonino Giuffrè*”, (69) osservava che “*la giurisprudenza della Corte costituzionale ha potuto dimostrare nel tempo e nel più realistico dei modi, ossia attraverso il rigoroso esame della compatibilità delle leggi tributarie con l’art. 53 Cost. che la ricerca della “giusta” correlazione tra l’imposta che i contribuenti sono chiamati a pagare e la loro capacità contributiva è un requisito imprescindibile per ogni legge tributaria*” . (70)

(68) Affermava Einaudi nei suoi scritti, “...Possiamo e perciò dobbiamo far sì che il mercato utilizzi le sue buone attitudini a governare la produzione e la distribuzione della ricchezza entro certi limiti, che noi consideriamo giusti e conformi ai nostri ideali di una società, nella quale tutti gli uomini abbiano la possibilità di sviluppare nel modo migliore le loro attitudini, e nella quale, pur non arrivando alla eguaglianza assoluta, compatibile solo con la vita dei formicai e degli alveari - che per gli uomini si chiamano tirannidi, dittature, regimi totalitari – non esistano diseguaglianze eccessive di forniture e di redditi. Perciò noi dobbiamo darci buone leggi, buone istruzioni, creare un buon sistema d’istruzione accessibile e adatto alle varie capacità umane, creare buoni costumi. Dobbiamo perciò cercare di essere uomini consapevoli, desiderosi di venire illuminati e di istruirci e dobbiamo, in una nobile gara, tendere verso l’alto. Il mercato, che è già uno stupendo meccanismo, capace di dare i migliori risultati entro i limiti delle istituzioni, dei costumi, delle leggi esistenti, può dare risultati ancor più stupendi se noi sapremo perfezionare e riformare le istituzioni, i costumi, le leggi, entro i quali esso vive allo scopo di toccare più alti ideali di vita. Lo potremo se vorremo”. L. Einaudi, “*Lezioni di politica sociale*”, G. Einaudi, Torino, 1949, p. 45.

(69) A. Berliri, *Scritti scelti di Diritto tributario*, - L’obbligo del contribuente in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria -, Da *Scritti in memoria di Antonino Giuffrè*, 1967, vol. III, Giuffrè Editore, Milano, 1990, p. 491 ss.

(70) A. Berliri, “*Scritti scelti di Diritto tributario*”, op. cit. p 491 ss.

Affermava ancora il Berliri che “*il diritto di supremazia tributaria dello Stato non è che un aspetto della sua sovranità*”. La conseguenza delle considerazioni del Berliri è che in uno Stato con una *Costituzione flessibile* il diritto a imporre tributi è in pratica illimitato, com'è illimitata la sovranità statale.

Pertanto lo Stato purché lo faccia attraverso una legge, (71) può ricollegare l'obbligazione tributaria a un qualsiasi fatto o situazione giuridica ed economica, ritenga rappresentativa di una manifestazione di una capacità economica potenzialmente assoggettabile ad imposizione.

Lo Stato che intende istituire una nuova imposta, per il Berliri, può prendere come base imponibile qualsiasi grandezza purché questa sia economicamente misurabile, istituendo il rapporto giuridico d'imposta nel modo ritenuto più consono. (72)

Quando invece ci si trova di fronte ad una Costituzione di tipo rigido, come quella italiana, scrive il Berliri, sorge il dubbio se sia la Costituzione stessa a *porre dei limiti all'azione tributaria dello Stato* e se si possa in tal caso *parlare di diritto di supremazia tributaria illimitato*. (73)

Possiamo dire in conclusione che l'art. 53 della Cost. è, nell'ambito del bilanciamento tra limiti e contro limiti previsti nella Costituzione, una norma d'importanza

(71) A. Berliri, “*Scritti scelti di Diritto tributario*“, op. cit. p. 492.

(72) Il criterio di collegamento tra a imposta e fatto espressione di capacità economica, (o il presupposto) era già vigente all'epoca dello Statuto albertino e sin da allora il principio ha caratterizzato l'insegnamento di tutta la dottrina. A. Berliri, “*Scritti scelti di Diritto tributario*“, op. cit.

(73) Tesoro, “*Principi di diritto tributario*”; A.D. Giannini, “*Il rapporto giuridico d'imposta*”, 1937: “La differenza fra uno Stato a Costituzione rigida e uno Stato a Costituzione flessibile non è colta da Giannini A. D. (scrive il Berliri), infatti Giannini scrive: “*la potestà finanziaria essendo uno degli aspetti del potere d'imperio dello Stato, ha, naturalmente, la medesima estensione di quest'ultimo. Essa quindi in uno Stato unitario come il nostro è teoricamente illimitata quanto al contenuto e può incondizionatamente esplicitarsi cosicché nella scelta delle specie d'imposta, nella determinazione della loro misura e nel regolamento in genere del rapporto lo Stato, più precisamente i suoi organi legislativi, non incontrano alcun vincoli giuridico*”. Giannini A.D. “*I concetti fondamentali del diritto tributario*”, in Trattato di diritto tributario italiano, I, Torino, 1956, p. 192.

fondamentale per la determinazione dei confini imposti alla potestà tributaria dello Stato e all'impianto complessivo del sistema tributario. (74) (75)

Secondo il Falsitta (76) *“il rispetto del singolo cittadino è ciò che deve contrassegnare la democrazia; purtuttavia, anche in un regime formalmente democratico può arriversi alla persecuzione del cittadino quale uti singulus”*.

Falsitta sostiene la propria tesi sull'iniquità sostanziale del sistema tributario portando a riprova alcuni esempi tra i quali, quello dell'Iva applicata al barbiere che si rade, dell'imposta sul possesso della televisione, dell'auto ritenuta sulle banche del Lombardo Veneto, le parpuglie per occupazioni di suolo pubblico per mezzo di balconi, scalini, tubi di allacciamento, fino...all'Ici dell'epoca che è l'imposta più detestata dal contribuente italiano.

L'inciviltà del fisco italiano, secondo Falsitta, non si è manifestata soltanto sotto il profilo di una *“imposizione ingiusta”*, *“scompagnata dalla capacità contributiva”*, ma

(74) ...Purtroppo la sua interpretazione risulta assai difficile in quanto coloro che redassero (la Costituzione) si preoccuparono soprattutto di modificare l'art. 25 dello Statuto albertino per adattarlo alle nuove concezioni relative alla ripartizione dell'onere tributario fra i contribuenti senza invece tenere adeguatamente presente la profonda diversità fra il vecchio Statuto e la nuova Costituzione e il diverso valore che, proprio per effetto di tale diversità e specie in relazione al carattere flessibile del primo e alla rigidità della seconda, veniva ad acquistare una disposizione ricalcata sul modello dell'art. 25 dello Statuto albertino, anche se (ancora di più perché) modificata in alcuni suoi punti fondamentali”. L'art. 25 dello Statuto albertino così recitava: *“_Essi contribuiscono indistintamente, nella preparazione dei loro averi, ai carichi dello Stato”*. (V. Liccardo, *“Introduzione allo studio del diritto tributario”*, 1964, pp. 261, 43.1. In A. Berliri, *“Scritti scelti di Diritto tributario”*, - L'obbligo del contribuente in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria, *“Scritti in memoria di Antonino Giuffrè, (art. 53 Costituzione), op. cit. p. 493.*

(75) Il Falsitta cita tra i pensatori più illustri del pensiero economico e fiscale italiano Matteo Pescatore, giurista, membro di assemblee legislative, del quale Luigi Einaudi scrisse che, *“in quanto autore della Logica delle imposte rimane pur sempre modello insuperato di pensiero profondo e di ragionamento serrato”*; G. Falsitta *Per un Fisco civile. Casi, critiche e proposte*. In *L'ordinamento tributario italiano*, collana diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi, Giuffrè Editore, Milano, 1996.

(76) G. Falsitta, op. cit.

soprattutto dal “costante sopruso perpetrato attraverso la violazione dell’affidamento del cittadino nella certezza del diritto” . (77)

In Italia si sarebbe perpetrata una sistematica creazione di un “habitat d’insicurezza giuridica”, tale insicurezza non farebbe che minare alla radice il patto fiscale tra cittadino e Stato.

Sul piano del diritto tributario si scompagina il sistema attraverso la creazione di una normativa tributaria elefantica che incide pesantemente sulla stabilità della legge. Con la rinuncia alla codificazione inoltre “si stamperebbero norme fiscali di giorno e di notte presso il Poligrafico dello Stato, come nella tempesta infernale del Canto quinto dell’Inferno dantesco”. Le norme tributarie sarebbero emanate con un messaggio linguisticamente oscuro spesso indecifrabile, o possibile da decifrare solo attraverso degli altissimi costi per il contribuente.

Non è peraltro infrequente, causa della irrazionale “*fretta normativa*”, (fretta di fare le leggi, di decreti legge, spesso per le esigenze di ottenere il voto di fiducia per i governi e quelle di bilancio) che non sia affatto rispettato il principio, ribadito anche nello Statuto dei diritti del contribuente, della irretroattività delle leggi.

Riguardo ai rapporti con il contribuente inoltre, l’amministrazione finanziaria e le strutture di polizia tributaria, sempre opinione di Falsitta, “*l’incertezza si manifesterebbe spesso in un rifiuto di tutela dell’affidamento e nella contraddittorietà dei chiarimenti ricevuti dalla Pubblica Amministrazione per il cittadino contribuente*”.

4.2) Sull’interpretazione del concetto della giustizia tributaria

Ezio Vanoni quando volle presentare la Sua riforma dell’ordinamento tributario agli inizi degli anni cinquanta, condensó l’ideale di quella riforma nel seguente pensiero:

(77) G. Falsitta, op. cit.

“..occorre fondare il rapporto tra il fisco e il contribuente sull’affidamento e sulla fiducia reciproca. (78)”

Riguardo al principio dell’affidamento e della fiducia del contribuente nei confronti del fisco, di nuovo Falsitta (79) criticò pesantemente una sentenza della Corte costituzionale, la n. 143 del 1995, con la quale la Corte decretò la piena legittimità della legge n. 359 del 1992, di conversione del d.l. n. 393 del 1992.

Questa legge invero all’articolo 6, sottoponeva all’imposizione straordinaria del 6 per mille gli ammontari dei depositi e conti correnti bancari risultanti dalle scritture contabili delle banche alla mezzanotte del 9 luglio 1992 *da chiunque fossero detenuti*. Si trattava del famoso “*prelievo Amato*” che all’epoca si disse, fosse indispensabile per poter restare in Europa. Per far rientrare la finanza pubblica italiana all’interno dei parametri fissati dal Trattato di Maastricht (80) (*rapporto deficit PIL del 3 per cento, rapporto tendenziale, strutturale, debito PIL del 60 per cento*). Ma ancora le pesanti tassazioni a cui sono sottoposti i cittadini italiani vengono giustificate dall’esigenza che ce lo chiede l’Europa.

Luigi Einaudi dal suo canto, chiamava gli ingiusti balzelli e sperequati (81), Falsitta li assimila alle “*sciabolate*”; come *per quelli che vanno colpendo a casaccio, “come capita”* (82) senza avere un criterio logico e un senso razionale.

(78) “(...) *quando sento in Parlamento che si parla di oppressione fiscale nei confronti di un contribuente in arretrato da anni ed anni nel pagamento delle imposte ordinarie e non premunitosi per il momento in cui sarebbe stato chiamato a pagarle, io non vedo in qual modo il peso fiscale possa essere stato determinante del fallimento. Ed io mi rifiuto di pensare che il Parlamento compassioni questa ed altre simili situazioni, invece di essere solidale con il Governo nello sforzo di ottenere che trovino applicazione le leggi che insieme abbiamo approvato e che abbiamo insieme il dovere di far rispettare da tutti i cittadini*”. Da Ezio Vanoni, il suo ultimo discorso nel Senato della Repubblica.

(79) G. Falsitta, “Per un Fisco civile. Casi, critiche e proposte”, op. cit. p. 2 Cap. 1.

(80) Il Trattato sull’Unione europea (TUE), firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992, è entrato in vigore il 1° novembre 1993. Tale Trattato intendeva conseguire degli obiettivi essenziali all’interno dell’Unione: 1) rafforzare la legittimità democratica delle istituzioni; 2) rendere più efficaci le istituzioni stesse; 3) instaurare un’unione economica e monetaria; 4) sviluppare la dimensione sociale della Comunità; 5) istituire una politica estera e di sicurezza comune.

(81) G. Falsitta, “Per un Fisco civile. Casi, critiche e proposte”, op. cit.

Quel prelievo straordinario e notturno sui depositi bancari, fu previsto che il calcolo dell'imposta dovesse calcolarsi sull'ammontare dei saldi dei conti in essere alla mezzanotte del 9 luglio 1992, fu dato l'appellativo (con la *vox populi* dell'epoca) di “*lo scippo del governo Amato*” dal nome del premier dell'epoca.

Quando la Corte costituzionale considerò costituzionale quella legge motivò la decisione sostenendo che si trattava di un prelievo “*una tantum*” che non andava a collidere con l'articolo 53 Cost.

L'obiezione principale su cui si basava il ricorso presentato all'epoca contro la legge era che tale prelievo andava a incidere su valori astratti. Meglio poteva incidere su delle consistenze finanziarie di natura contingente o perfino in transito sui conti. Consistenze patrimoniali che potevano anche non appartenere all'intestatario del conto. Secondo la ricostruzione, tale prelievo non sarebbe stato in grado di incidere su l'effettiva ricchezza ma quanto piuttosto su temporanee liquidità che presumibilmente sarebbero andate soggette anche ad altre forme di tassazione.

Riguardo infine alla presunta violazione del principio di uguaglianza si obiettò che il prelievo in oggetto avrebbe colpito i soli titolari di depositi bancari e non anche i titolari degli altri patrimoni.

Per tutta risposta alle censure operate la Corte motivò la propria soluzione affermando che si trattava di obiezioni alquanto imprecise, giacché “*non venivano sufficientemente chiariti i termini della diversa disciplina che s'intendeva porre a comparazione con quella denunciata*”.

Per Falsitta quella sentenza fu assolutamente immotivata. Egli nel commentarla parafrasa le parole: “*Quantum mutatus ab illo*” che utilizzò Enea quando in sogno gli comparve il fantasma di Ettore che “*fortiori parve ben diverso dall'eroe dall'aspetto giusto e sicuro che aveva conosciuto*”.

(82) La giurisprudenza costituzionale tributaria è una giurisprudenza del tutto particolare, che è chiamata a far rispettare principi che normalmente il giudice di merito non sempre può richiamare, così E. De Mita, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* introduzione, (*Una giurisprudenza “necessitata”*) op. cit. p. X.

I principi di uguaglianza, di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, norme basilari dell'ordinamento italiano, sono quelli cui il legislatore è tenuto a seguire nella sua proposta normativa anche se intende emanare norme agevolative, riguardanti delle esenzioni, agevolazioni per determinate categorie di soggetti etc. (83)

Di rilevante significato a proposito delle opinioni espresse è il richiamo alla sentenza n. 21 del 19 gennaio 2005 della Corte Costituzionale con la quale fu respinta l'eccezione di incostituzionalità degli artt. 6 e 7 del D.lgs. n. 446/97 istitutivo dell'IRAP ("Imposta Regionale sulle Attività Produttive") perché ritenuto in contrasto con l'art. 53 Cost.

Tale disciplina prevedeva in via transitoria delle aliquote differenziate, in particolare maggiorate per banche ed altri enti e società finanziarie, nonché per le imprese di assicurazione. Specularmente la decisione implicava anche il caso opposto, delle aliquote ridotte per il settore agricolo, della piccola pesca. Nonostante la base imponibile, assunta dal legislatore quale indice di capacità contributiva, fosse costituita come per le altre categorie di contribuenti dal valore della produzione netta. La Corte ammise in questo caso la differenziazione di aliquote da settore a settore, perché motivata da motivi "*non irragionevoli di politica economica e di natura redistributiva*".

Secondo la Corte le possibili discriminazioni generate da una disciplina come quella sull'Irap, caratterizzate anche da transitorietà nell'applicazione di diverse aliquote settore per settore produttivo: "*possono essere giustificate e quindi accettate per necessità del sistema*" e "*per esigenze di adattamento tra vecchia e nuova disciplina*" a motivo di evitare così, la possibile divergenza nella ripartizione del carico fiscale sui soggetti passivi se nella prima fase di applicazione della nuova disciplina si fosse

(83) Sul tema, cfr. I Manzoni, "*Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*", Torino, 1965; G.A. Micheli, "*Profili critici in tema di potestà d'imposizione*", in Riv. dir. fin. sc. fin., 1964, I, p. 27 ss.; F. Moschetti, R. Zennaro, "*Agevolazioni fiscali*", in Dig. IV, disc. priv. sez. comm., I, Torino, 1987; F. Moschetti, "*Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*", in Rass. trib., 1986, I, p. 355; (www.forumcostituzionale.it).

adottata un'aliquota unica indifferenziata per tutti i settori produttivi implicati nella nuova disciplina impositiva dell'Irap. (84)

Se si approfondiscono le questioni riguardanti le ingiustizie caratterizzate da “effetti redistributivi perversi”, originati dai fenomeni di accumulazione e concentrazione della ricchezza, soprattutto mobiliare, quella dei pochi insieme col dilagante impoverimento di molti, si conviene sull'inattualità di certe teorie che radicano l'imposizione dentro una visione “tradizionale”, “solo domestica” della capacità contributiva.

Significativi sono gli sforzi per pervenire ad una più ampia definizione del concetto di capacità contributiva esteso alla diversificazione “qualitativa” delle ricchezze scambiate o possedute. (85)

Secondo tale linea di pensiero (Franco Gallo) il legislatore potrebbe essere legittimato a chiedere un maggior concorso alle spese pubbliche al contribuente per la sola ragione che questi si trovi, rispetto ad altri, in una *potenziale situazione di vantaggio* economicamente valutabile, *senza che detto vantaggio si traduca necessariamente in un arricchimento patrimoniale o materiale effettivo da cui costui fosse tenuto ad attingere per assolvere il suo dovere contributivo*. (86)

Tale tendenza alla “oggettivazione” della capacità contributiva si riscontra, peraltro, anche in tributi che nulla hanno a che vedere con la presenza di un reddito o di un patrimonio, come avvenne negli Stati Uniti, ad esempio, quando si istituì la tassa sul mancato obbligo della stipula di una assicurazione sanitaria per tutti, quindi non è affatto una sanzione, (87)

(84) Vedi P. Coppola, “*Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*”, (Cap. V: La rilevanza dei vincoli interni nella fiscalità agevolata), Cedam, 2012, p. 126 ss.

(85) Cfr. P. Coppola, “*Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*”, (op. cit. supra).

(86) F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2011, p. 89 ss.; ID “Diseguaglianza, giustizia distributiva e principio di progressività”, in *Rass. trib.*, 2002, p. 287 ss. Ove l'Autore affronta la questione della progressività in funzione redistributiva “*selettiva*” anche alla luce delle implicazioni discendenti da un possibile federalismo di tipo fiscale.

(87) Cfr. Corte Suprema degli Stati Uniti, 28 giugno 2012, cd. *Obamacare*.

4.3) *Il framework dei principi costituzionali*

La Repubblica Italiana è fondata sul lavoro, così recita l'articolo 1 Cost. La Costituzione, ai sensi dell'art. 3, comma 2, impegna inoltre la Repubblica a *“rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale (88) che, limitando di fatto libertà ed eguaglianza, impediscono “il pieno sviluppo della persona umana”*.

Cosicché è stato inteso in Costituzione che la Repubblica è occupata a garantire non una mera vana eguaglianza formale tra i suoi cittadini (89) ma la promozione di una eguaglianza sostanziale e l'equità reale.

Il principio di solidarietà forgia insieme ai principi di libertà ed eguaglianza l'ossatura dei valori fondamentali su cui si regge la Comunità nazionale. Le Costituzioni continentali (in particolare quella tedesca e l'italiana) pongono questi tre valori sullo stesso piano.

Lo Stato sarà definito “sociale” solo quando farà concretamente in modo che si realizzi la predisposizione di piattaforme e di condizioni di partenza che siano uguali per tutti. Nel senso che non vi devono essere ostacoli o limitazioni fondati sulla base del censo o della classe sociale di provenienza; ma purtroppo sappiamo che non è vero.

Il dovere tributario di “contribuire alla spesa pubblica” è dunque da far entrare nell'alveo dei doveri inderogabili di solidarietà (90) politica, economica e sociale sanciti dall'articolo 2, della Costituzione (91).

(88) art. 3, comma 2, Cost.: *“È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando, di fatto, la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese”*.

(89) *“(…) L'uguaglianza meccanica, indiscriminata, non solo non è un valore politico debole, o perlopiù calpestato da altri valori, ma non è neppure un valore: non si può parlare in difesa di un mondo in cui le persone che scelgono di non lavorare, essendo in condizione di farlo, sono premiate con il frutto del lavoro svolto dalle persone operose”*. Cfr. Ronald Dworkin, *Virtù sovrana, Teoria dell'uguaglianza*, trad. it di Giovanna Bettini, Feltrinelli, 2002.

(90) Con questa statuizione di principio viene a cadere il rapporto di corrispondenza tra il beneficio ricevuto dal singolo e la sua prestazione corrispettiva. Cosicché per esemplificare, si prospetta che Tizio e Caio, pur qualora entrambi ricevano benefici pubblici nell'identica

La creazione dei presupposti soggettivi e oggettivi necessari alla nascita del dovere di solidarietà tributaria nel rispetto del principio di uguaglianza e in base al principio di rappresentanza e sovranità è stata demandata alla legge sulla base di quanto previsto nell'art. 23 Cost.

Gli articoli di cui sopra delineano quella che può essere definita la *ratio* del tributo, basata sul principio di sovranità e della potestà impositiva dello Stato. Ma allo stesso tempo, forgiando i diritti che i cittadini hanno nei confronti dello Stato.

Il cittadino contribuente ha dunque il dovere di contribuire però, allo stesso tempo, ha anche il diritto alla cosiddetta giusta imposta (92). Il cittadino ha anche il diritto, in base al disposto costituzionale, ad essere tutelato da eventuali abusi del fisco, che alcuni autori arriveranno a chiamare le tirannie dello Stato.

misura, possano essere tenuti a versare l'imposta a seconda dei rispettivi patrimoni e/o redditi (*in misura proporzionale oppure progressiva, la questione del parametro non è eticamente in primo piano*). Tuttavia, anche la prospettiva della solidarietà mantiene un aggancio tra imposizione fiscale e benefici erogati; cosicché, in conseguenza di ciò, le comunità politiche non appaiono eticamente legittimate a richiedere imposte per attività inutili o addirittura dannose, così come non appaiono eticamente legittimate a richiedere altre risorse rispetto a quanto "necessario" per le erogazioni che effettuano. In questa impostazione, dunque, il rapporto tra imposte e benefici (rapporto che persiste) non è più riferito al singolo soggetto, ma deve pur sempre sussistere nell'insieme del macrocontesto (overall system).

(91) Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 6.

(92) Vedi C. Sacchetto, che al riguardo degli studi sulla giusta imposta afferma che: "*Gli studiosi laici hanno pure lasciato utili percorsi di riflessione alla ricerca della [giusta imposta] come Berliri, Einaudi, Fernando Sainz de Bujanda, De Mita*". *Riflessioni su Etica e Fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*, in *Studi in Onore di Enrico De Mita*. op. cit. supra p. 833.

5) *Ezio Vanoni e i lavori della Sottocommissione dei settantacinque.* (93)

La figura di Ezio Vanoni è stata un riferimento privilegiato e continuo in questo lavoro che al cui pensiero e alla cui statura morale si ispira.

La tensione morale del suo pensiero traspare dalla frase che qui riportiamo: “*In uno Stato che voglia continuare sulla proprietà privata o sulla libertà economica e quindi non voglia ricorrere ad altre soluzioni, il problema fiscale non è solo tecnico ma morale e politico oltre che economico*” (94).

Vanoni come anche K. Tipke (95), di cui diremmo diffusamente più avanti, riuscì grandiosamente nell'intento di coniugare sotto il profilo teorico lo studio dell'etica e il fisco.

(93) La Commissione incaricata dell'esame delle materie relative ai Ministeri Finanze e Tesoro era, presso l'Assemblea Costituente, la Seconda Commissione permanente. cfr. I verbali delle sedute della Commissione sono pubblicati in *Le commissioni della Costituente per l'esame dei disegni di legge, a c.* di S. Bova, Roma, Archivio storico Camera dei deputati, 1985, II.

(94) In C. Sacchetto, op. cit., *La vita e le opere di Ezio Vanoni*, di Guido Vigna, *Ezio Vanoni, Il sogno della giustizia fiscale*, 1992, E. De Mita, *La legalità tributaria, Contributo alla semplificazione legislativa*, in particolare, nell'Introduzione dedicata alla Attualità del pensiero di E. Vanoni, 1993. Eppoi sempre E. De Mita, *La funzione del Tributo nel pensiero di Ezio Vanoni, Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*. Milano, 2006, V ed. p. 11 ss.

Ezio Vanoni tra le diverse cariche che ricoprì fu anche Commissario straordinario della Banca Nazionale dell'Agricoltura dall'Agosto 1944 al Novembre 1945. Alla fine del suo mandato fu accusato da alcuni giornali scandalistici dell'epoca (Il merlo giallo e altri) di avere favorito degli amici politici della Democrazia Cristiana e di un suo presunto interesse in un traffico di mercurio; tutte le accuse infamanti furono riprese in Parlamento dall'On. Le Finocchiaro Aprile, infine furono tutte smentite e ritratte.

(95) Il Professor Klaus Tipke, insegnò alla Università di Colonia, la stessa di Tomaso d'Acquino e Hans Kelsen, tra i suoi scritti centrale è quello sul sistema tributario tedesco e sulla giustizia fiscale. Tale riflessione è contenuta nel trattato *Steuerrecht in Theorie und Praxis*, 1981. Trasmessa in seguito nel trattato sulla teoria fiscale [*Steuerrechtslehre*]. Un'opera dove sono poste le basi fondamentali per una razionalizzazione e coerenza del sistema fiscale, basato sul principio di capacità contributiva. Oggi il suo allievo Joachim Lang continua l'insegnamento del Maestro attraverso l'ausilio del celeberrimo manuale Tipke – Lang, *Steuerrecht*. Il lavoro appare originale e grandioso. Pur muovendo dal sistema tedesco, che non possiede un principio della capacità contributiva in Costituzione, tende alla

Tuttavia il contributo di Ezio Vanoni fu finanche eminentemente pratico attraverso il suo contributo all'elaborazione dell'art. 53 della Costituzione. Altri autori ragionando sulla falsa riga della teoria dei diritti fondamentali si domandano se i numerosi limiti che l'ordinamento costituzionale pone al legislatore in materia d'imposta *non assurga alla stregua di diritto di natura* oppure se resti a un livello *pregiuridico* (etico) (96).

Il livello etico del diritto non sarebbe tutelato (secondo il Falsitta) in sede giurisdizionale (97). Per Falsitta: *Il diritto alla giustizia fiscale è un diritto fondamentale*; in altre parole, costituisce una *posizione soggettiva inviolabile*, secondo l'aggettivazione che è stata data dall'art. 2 Cost., *esso sta a se ed è tutelato come valore in se. E' vero che senza imposta non esiste lo Stato e senza lo Stato non esiste il diritto di proprietà. Tutto ciò, non significa però che l'imposta serva a distruggere la proprietà o debba essere prelevata a scapito della giustizia.* (98)

Nel Rapporto sui lavori della Sottocommissione Economica (99) depositato nel 1946 presso il Ministero per la Costituente, e redatto da Ezio Vanoni, si legge che “*nello*

costruzione di un modello di giustizia nel campo fiscale. Ci teniamo a ricordare la frase di K. Vogel, “*l'imposizione tributaria, rispetto ad altri settori del diritto, e soprattutto a quello civile, pone questioni di giustizia*”. (Die Besonderheit des Steuerrechts, in Der offene Finanz und Steuerstaat, Heidelberg, 509).

(96) Sul pensiero di Vanoni fondamentali sono le riflessioni di E. De Mita, *La funzione del Tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, In *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, op. cit. supra. E, Inoltre, Cristina Ambrosetti, “*Ezio Vanoni e la riforma tributaria in Italia*” in [Società italiana di economia pubblica] WP, n. 325/2004.

(97) G. Falsitta, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di S. La Rosa) in *L'ordinamento tributario italiano*, collana diretta da Gaspare Falsitta e Augusto Fantozzi, Giuffrè Editore, p. 52 ss.

(98) G. Falsitta, op. cit. p. 82.

(99) Il Presidente dell'Assemblea Costituente l'On. Saragat, nella seduta del 19 luglio 1946 creò la Commissione per la Costituzione meglio conosciuta come “Commissione dei 75”, chiamandone a farne parte appunto 75 deputati in rappresentanza e in proporzione di tutte le forze presenti nell'Assemblea, con il compito specifico di redigere un progetto di Costituzione da sottoporre poi all'approvazione di quest'ultima. Nell'ambito della seconda sottocommissione alla formazione della Costituzione gli interventi di Ezio Vanoni furono oltre cento, riguardanti gli aspetti più diversi e complessi della vita nazionale e del nuovo ordinamento dello Stato. Quattro sono stati i temi sui quali maggiore è stato il suo contributo:

stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e tutti hanno l'obbligo di concorrere alla cosa comune col proprio sacrificio personale" (100) (101).

La democrazia pensata dai Padri costituenti in conseguenza di ciò non era orientata semplicemente verso un sistema di diritti lineare, ma anche di doveri altrettanto precisi e determinati.

Attraverso questa strada si è potuto procedere nella direzione di una visione solidale capace di improntare (102) tutto l'insieme dei rapporti sociali della Collettività nazionale.

6) *Che cos'è l'uguaglianza*

Ronald Dworkin (103) nel suo saggio "*Virtù sovrana - Teoria dell'uguaglianza* (104)" si domanda che cosa sia l'uguaglianza. Egli afferma che la vera domanda da

la copertura finanziaria degli impegni di spesa, l'ordinamento regionale, il contenzioso tributario e la posizione costituzionale del Presidente del Consiglio dei ministri.

(100) Nella "Commissione dei Settantacinque" di cui fece parte per sette mesi fino al febbraio del 1947, quando entrò come Ministro nel terzo Governo De Gasperi, Vanoni scrisse alcune delle pagine più esemplari, seppur ancora quasi sconosciute, del suo percorso politico, pagine espressive di un'autonomia di giudizio e di lungimiranza la cui reale portata potrà essere colta soltanto in seguito. Cfr. C. Ambrosetti, *E. Vanoni e la riforma tributaria in Italia*, Working Papers, Società italiana di Economia pubblica, Dip. di Economia Pubblica e Territoriale Università di Pavia. Cap. III (Il contributo di E. Vanoni alla formazione della Costituzione), p. 49 ss.

(101) Il Vanoni, già proponeva la creazione di un'imposta sul reddito complessivo, di carattere nazionale, accompagnata da un'imposta personale sul patrimonio ai fini della redistribuzione della ricchezza. C. Ambrosetti, *E. Vanoni e la riforma tributaria in Italia*, op. cit. p. 56, in nota n. 22.

(102) Questa visione solidale deve essere in grado di improntare i rapporti sociali, ancor di più quelli economici, ossia l'attitudine alla contribuzione alle spese della collettività di ciascuno dei consociati attraverso la regola guida del principio di capacità contributiva.

(103) In generale Dworkin definisce la sua teoria sulla rule of law come una *rights conception* perché ritiene che il diritto debba incorporare una visione pubblica dei diritti individuali, cioè dei diritti morali e dei doveri che i cittadini hanno l'uno nei confronti dell'altro e dei diritti politici che hanno nei confronti dello Stato. Questi diritti devono essere riconosciuti dal diritto positivo e devono essere resi giustiziabili su richiesta dei singoli cittadini. In tal modo non è

porsi affinché si costruisca una “società decente” è piuttosto, *come fare in modo che i cittadini possiedano la stessa ricchezza, o meglio che abbiano le stesse opportunità* (105), *o soltanto che ciascuno possieda la ricchezza sufficiente a soddisfare le necessità minime.*

Nel suo saggio Dworkin (106) si chiede se sia in realtà sufficiente per una Comunità assicurare quei beni minimi necessari alla sopravvivenza di ciascuno, vale a dire il cibo, l'alloggio, le cure mediche a livello minimo e contemporaneamente stabilire di voler completamente ignorare se alcuni membri della stessa collettività godano una ricchezza che è nettamente superiore a quella degli altri. (107)

possibile distinguere tra il rule of law e la giustizia sostanziale. Cfr. G. Cogliandro, *Rule of Law. La possibilità del contenuto morale del diritto*, op. cit., p. 32, ss.

(104) L'egualitarismo è una teoria morale che mette in risalto l'uguaglianza di tutti gli esseri umani. Questo tipo di teorie sostengono che l'uguaglianza dei diritti e delle opportunità in ambito politico, economico, sociale e civile deve sempre prevalere in tutti gli aspetti della vita civile e convivenza delle società umane. Un primo approccio per cercare di comprendere le differenze fra i diversi tipi di egualitarismo è porsi la domanda: “*chi e rispetto a cosa è ritenuto uguale?*”.

(105) John Rawls chiama tale principio *fair equality of opportunity*, che significa non solo assenza di barriere arbitrariamente create ma anche uguali chance di partenza per i talenti comparabili assicurate attraverso basi materiali ed educative di partenza uguali per tutti, *a level playing field for those setting out in life*. Cfr., “*The Myth of Ownership. Tax and Justice*”, T. Nagel, L. Murphy, Oxford University Press, p. 120.

(106) R. Dworkin ha dato un importante contributo al dibattito sull'egualitarismo. In alcuni suoi articoli e nel libro “*Virtù sovrana*” egli ha difeso la cosiddetta teoria dell'uguaglianza *delle risorse*, che combina due idee di base: primo, gli esseri umani hanno la responsabilità morale delle scelte di vita che compiono; secondo, le doti naturali dell'intelligenza e del talento sono arbitrarie e abbiamo il dovere di non incidere su questa distribuzione delle risorse naturali nella società. Come gli altri lavori di Dworkin, anche la sua teoria dell'uguaglianza è condizionata dall'idea centrale che ogni individuo è intitolato dell'uguale interessamento e rispetto nella struttura della società.

(107) R. Dworkin response to Michael Smith who thinks that he ignore the best argument for external scepticism.: “*What distinguishes beliefs about moral matters of fact from beliefs about non-moral matters of fact, external status sceptics now say, is that beliefs about moral matters of fact are entirely constituted by desires about non-moral matters of fact, while beliefs about non-moral matters of fact are not.*” - “*My remarks about attribution strategy do not entail that moral convictions are not beliefs. We follow the same strategy, as I say in Justice for Hedgehogs, in attributing beliefs about religion and superstition. We might well*

Tale politica francamente non sembra soddisfare *l'esigenza di un'uguale considerazione nei confronti di coloro, che non possono neppure permettersi di sognare una vita come quella che altri, nella loro comunità, danno per scontata.* (108)

In un ordinamento tributario rispettoso dell'equità, la capacità economica va dunque riferita al singolo individuo e alla sua situazione attuale, personale. La legge tributaria, in ogni caso, stentatamente potrà differenziarsi fino al limite di tenere conto di ogni sia pur lieve scostamento di capacità reale tra gli individui.

Nondimeno si può arrivare a tipizzare dei *cluster*, dei *range* o scaglioni d'imponibile (l'applicazione delle nostre aliquote marginali dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche).

Ciò nonostante occorre sempre tenere presente che una standardizzazione, pur necessaria per la gestione complessa della *fiscalità di massa* non può mai comunque andare a tutto svantaggio dell'equità e della giustizia nella tassazione. (109)

Una teoria della moralità pubblica, qual è anche quella dell'etica fiscale, *deve essere necessariamente inserita in un discorso più generale sui valori umani dell'etica e della moralità, sullo status e sull'integrità dei valori, sul carattere e sulla possibilità delle verità oggettive.* (110)

Qualunque teoria di uguaglianza del benessere, secondo Dworkin, (111) deve prestare attenzione al benessere complessivo delle persone piuttosto che al benessere acquisito o smarrito per ragioni connesse a un solo fatto. (112)

say that someone who claims to think superstition bunk, but makes great efforts at great cost not to walk under ladders or cross a black cat's path, does not really believe what he says or thinks he does. It does 'not follow that superstitions are not beliefs'. R. Dworkin, Panel I, *Truth And Metaethics* Boston University Law Review [Vol. 90:1059] 2010.

(108) Ronald Dworkin, *Virtù sovrana, Teoria dell'uguaglianza*, p. IX Introduzione.

(109) Sul punto K. Tipke, *Die steuerrecht ordnung*, Vol. II, p. 124 e 370. in trad. P. Herrera Molina (*Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*), Madrid Pons, 2002.

(110) Si veda al riguardo R. Dworkin, "*Objectivity and Truth: You'd Better Believe It*", in *Philosophy & Public Affairs*, 25, 1986, p. 87.

(111) Nel saggio *Justice in Robes* Dworkin distingue quattro concetti di diritto: quello dottrinale, sociologico, tassonomico e aspirazionale. La concezione aspirazionale del diritto

Secondo Dworkin certi filosofi concepiscono il benessere come uno stato di coscienza, come una questione di piacere o di godimento, mentre altri lo identificano con la realizzazione dei propri progetti. Tuttavia resta ancora il problema pratico di individuare il modo in cui *prendere delle decisioni quando il risultato del confronto tra diversi livelli di benessere non è chiaro*. Il confronto tra diversi metodi di ricerca del benessere non è ancora ben chiaro neppure in termini teorici. I fautori dell'uguaglianza dovrebbero decidere se quello che cercano sia l'uguaglianza di risorse o di benessere per i membri di una collettività oppure un *mix* di ambedue, oppure ancora qualcosa di molto diverso, per sostenere in modo credibile che l'uguaglianza vada perseguita in ogni caso.

Diversi filosofi propongono delle teorie meritocratiche dell'uguaglianza distributiva, alcune di queste fanno appello a quella che è comunemente chiamata l'uguaglianza delle opportunità. (113)

dà ragione del rule of law come ideale di legalità; è un concetto “essentially contested”, secondo quanto anche ribadito in più occasioni da Waldron (J. Waldron, *Is the Rule of Law an essentially Contested Concept (in Florida)?*, in *Law and Philosophy*, 137 (2002); e nel testo presente in internet presentato come in uscita (forthcoming): Jeremy Waldron, *The concept and the Rule of Law*, September 24, 2008, Georgia Law Review; NYU School of Law, Public Law Research Paper No. 08-50, available at SSRN repository. *Waldron costruisce il suo concetto di Rule of Law in connessione con il vero e proprio concetto di legge*. Cfr. G. Cogliandro, *Rule of Law. La possibilità del contenuto morale del diritto*, op. cit. p. 31.

(112) L'idea della teoria di Dworkin si basa sull'esigenza che le norme sociali siano da indagare come retroterra che legittima una legge nelle prassi sociali di popoli tra loro diversi per storia e prassi giuridiche (vedi René David) senza avere la tentazione di isolare i singoli formanti (secondo il metodo di Sacco) dal sistema cui devono la propria genesi. Per il positivismo i doveri esistono quando esistono delle regole sociali che li stabiliscono e a loro volta le regole esistono quando vi sono le condizioni di consuetudine per esse: per questo l'esistenza della regola viene a dipendere da una prassi già vigente. R. Dworkin, *I diritti presi sul serio*, Il Mulino, Bologna, 1982, pp. 128-131.

(113) K. J. Arrow, *Some Ordinalist - Utilitarian Notes on Rawls's Theory of Justice*, in “Journal of Philosophy”, 70, n. 9, 10 Maggio 1973, p. 254. Sui gusti e l'ordine di preferenze, è stato efficacemente presentato il noto esempio di Arrow sui gusti alimentari: *il soggetto predilige delle uova di piovra e per il chiacchiere d'annata*. [R. Dworkin si domanda se sia possibile negare ad un soggetto una quota supplementare di ricchezza, sottraendola a chi

Tra i diversi autori che si sono occupati di studiare e teorizzare una teoria dell'uguaglianza nella distribuzione delle risorse, John Rawls (114) (115) è stato colui che ha messo in dubbio che l'uguaglianza distributiva possa non esigere deviazioni da una base di partenza uguale, qualora questo risponda all'interesse del gruppo più svantaggiato. (116) (117)

Rawls scrisse che la posizione sociale delle persone non sarebbe dovuta dipendere da fattori "arbitrari sotto un punto di vista di morale", la loro fortuna sociale (nascita, famiglia) e la loro fortuna nella lotteria della vita (*their luck in the natural lottery*). La

sviluppa dei gusti meno dispendiosi (o mantenere semplicemente quelli che ha), senza contraddire l'ideale di uguaglianza di benessere scelto dalla sua comunità?]

(114) J. Rawls, "*A theory of justice*", Cambridge, 1972.

(115) Secondo John Rawls il vero grande problema della filosofia politica è costituito, non dalla ricerca del bene comune, ma da un'adeguata nozione di giustizia e da un'altrettanto adeguata procedura per comprendere come le *nostre istituzioni possono essere più giuste*. Il concetto di giusto deve essere considerato prioritario rispetto al bene nella teoria morale, e questo perché, se avviene il contrario, il rischio è quello di non riuscire più ad ottenere una definizione autonoma e indipendente di giustizia. Se è il bene ciò che conta, tutto ciò che massimizza il bene non può che essere giusto e ciò comporta spesso conseguenze moralmente pericolose e controintuitive. L'insistenza sulla priorità della giustizia è al centro della nota critica di Rawls all'utilitarismo, che volendo a tutti i costi massimizzare la felicità comune, semplice somma delle felicità individuali, può giungere a considerare legittima, in certi casi, la violazione di alcune libertà fondamentali

(116) John Rawls, op. cit.

(117) "In the Rawls's point of view socioeconomic class inequalities are justified only if the system that generates them also does better for the lowest class than any more level system would". Traduzione dell'autore: "Dal punto di vista del pensiero di Rawls le ineguaglianze che derivano dalla attuazione di determinate politiche politico sociali sono giustificate solo se il sistema che le genera crea allo stesso tempo miglioramenti nelle condizioni delle classi più povere rispetto a quelle che esse avrebbero avuto in assenza di quegli interventi. Questo principio è conosciuto con il nome di "maximinum" che significa massimizzare il minimo. (The people will still be free to make their personal choices and to determine the course of their lives within the institutional and legal framework created by the state, but depending on the political theory behind the system, that framework may have profound consequences for the range of possibilities that each citizen faces. L. Murphy, T. Nagel, "The Myth of the Ownership", Oxford University Press, 2002, p. 55 ss.

vera idea di *lotteria sociale e naturale* ha senso quando le condizioni naturali e sociali hanno eguale status in una concezione normativa di equità sociale. (118)

Nel suo libro “*A Theory of Justice*”, Rawls si guarda bene dall’indulgere in visioni minimaliste della distribuzione e allocazione della ricchezza pubblica, fondate sull’idea che l’individuo e i suoi diritti di proprietà vengano prima, e a prescindere, dalla collettività e dalle istituzioni che ne mediano le relazioni con il collettivo sociale. Nell’impostazione rawlsiana le quote effettive e distributive dei diritti, vantaggi e doveri di ogni società sono determinate dalle sue principali istituzioni sociali, tra cui si pone in posizione di rilievo il suo sistema di tassazione.

Una distribuzione equa dipende dal meccanismo distributivo attuato. A questo riguardo la giustizia sociale esiste solo se le principali istituzioni sociali sono progettate correttamente e giungere all’equità. (119)

Il pensiero di Rawls, e dei consequenzialisti, di cui Rawls faceva parte, è stato tutto improntato a valorizzare, insieme alla libertà dell’individuo, il ruolo della *responsabilità collettiva* (120) e la giustizia come fattori di equità distributiva. Oltre

(118) John Rawls, op. cit.

(119) Questions about the appropriate rules and mechanisms of taxation are to begin with, then, questions about social justice. A society is socially just if it justly divides and distributes the advantages obtained from social cooperation and justly determines and distributes the basic individual rights and duties collectively constituting the terms and conditions of social cooperation. The actual distributive shares of rights, advantages, and duties in any society are determined by its major social institutions, including its system of taxation. Because a just distribution is dependent upon a just distributive mechanism, social justice exists only if the major social institutions are justly designed. Cfr. Charles R. O’Kelley, Jr., *Rawls, Justice, and The Income Tax*, Georgia Law Review, Fall 1981.

(120) “Consequentialist theories deriving from the traditional of Hume, hold that property rights are justified by the larger social utility of a set of a fairly strictly conventions and laws protecting the security of property. Only in a society where that rights are recognized, and theft is prohibited and contracts and wills enforced, can there be the sort of economic cooperation, long-term planning, and capital accumulation that make economic growth and prosperity possible”. “According to the consequentialist approach, the evaluation of alternative systems of property rights depends entirely on which system best promote the general welfare or some other collective goods that is taken to be the aim of social organization. Property rights are not, on this view, in any sense natural or preinstitutionally inherent in the individual: rather, they are the consequence of law, rules, and conventions

che a dimostrare la necessità di dare priorità ai miglioramenti nelle condizioni dei più svantaggiati rispetto a quelle dei più ricchi (principio di differenziazione e massimizzazione del minimo il c.d. “*maximin*”).

Il riparto dei carichi fiscali tra i cittadini non è considerato nella teoria di Rawls una funzione del sistema tributario. Esso è il frutto di una scelta di carattere politico operata attraverso la via legislativa. Tale scelta è causata prevalentemente dall'effetto del libero operare nel mercato delle forze economiche che lo stesso legislatore al più deve assecondare, non le può assolutamente correggere né tanto meno contraddire.

I diritti di proprietà perciò vanno sì riconosciuti e tutelati, ma nello stesso tempo anche sganciati dalla sfera della persona medesima. Essi vanno bilanciati, conformati e intrecciati con regole e leggi disegnate dallo Stato per garantire, in sede di riparto dei carichi pubblici tra i consociati che hanno della potenzialità economica, la tutela di altri diritti espressi in maniera limpida dalle società pluraliste: il benessere sociale e la sicurezza delle aspettative.

In conclusione l'uguaglianza del benessere potrebbe rispettarsi perfettamente se il gruppo sociale più svantaggiato avesse meno benessere di altri, ma comunque più benessere di quello che altrimenti avrebbe senza nessun intervento da parte dello stato. (121)

7) La tutela dei diritti individuali di proprietà e il loro (possibile) restringimento a causa dello sviluppo degli interessi collettivi riconosciuti dalla Costituzione

Gli studiosi statunitensi, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein hanno dato una rappresentazione molto significativa della fiscalità paragonandola al costo dei diritti: “*Perché la libertà dipende dalle tasse*” . (122) A questa frase possiamo anche

designed to promote other values such as prosperity and secure expectations”. T. Nagel, L. Murphy, *The Myth of Ownership, Tax and justice*, (II *Consequentialism and Deontology*) Oxford University Press, p. 43.

(121) R. Dworkin, op. cit. p.4.

(122) (...) «Without private economy and private rights taxation does not exist but it is true also the contrary: taxes are the condition for the existence of property" or better without taxes,

avvicinare quelle di F. Gallo che discutendo delle moderne teorie sul rapporto tra giustizia distributiva, tassazione e proprietà, afferma che tali teorie “ *considerano la proprietà come istituto fondato sul criterio dell’appartenenza, ma nello stesso tempo legato a un sistema complesso di obbligazioni sociali e rispondente al principio di giustizia distributiva* ” . (123)

Se restiamo all’interno della circostanza di cui sopra, il tributo paradossalmente, sembrerebbe rivolto a limitare la libertà degli individui, i loro diritti proprietari e le potenzialità economiche dell’individuo, in tutto ciò indubabilmente si vede una forma di sacrificio individuale.

Ma come i due studiosi americani citati sopra affermano, *il sacrificio del tributo serve per aumentare la libertà stessa*. Detto altrimenti, a aumentare, non limitare il grado di libertà di ciascun individuo all’interno della società. La contemporanea limitazione di diritti individuali, qualcuno potrebbe denominarli egoistici, ma qui si preferisce non farlo, la contemporanea espansione dei diritti collettivi, di solidarietà ed eguaglianza, rappresenta l’essenza stessa della funzione promotrice del tributo sotto il profilo dell’equo riparto dei carichi pubblici e della giustizia redistributiva.

Ebbene i diritti proprietari appartengono sì alla persona ma, tuttavia, non sono connaturati ad essa. I diritti di proprietà sono il frutto non di leggi di natura (come

property does not exist ». Cfr. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein trad. It. *Il costo dei diritti: perché la libertà dipende dalle tasse*, Mulino, 2000.

(123) F. Gallo, in *Proprietà e imposizione fiscale*, scrive: “*Cosa sarebbe, in particolare, questa società se con lo Stato di diritto e con quello sociale non si fosse invece fondato il riparto dei carichi pubblici sui principi di equità e di giustizia distributiva in luogo dei principi commutativi e di tutela integrale della proprietà? Cosa sarebbe accaduto se non si fosse tentato di superare i fallimenti, le imperfezioni e il malfunzionamento del mercato medesimo attraverso la fissazione di regole che ne garantiscano quanto meno l’efficienza? E soprattutto: quale situazione sociale avremmo oggi e di quale libertà godremmo se attraverso l’intervento pubblico regolatore non si fosse promossa l’equità di quello che gli economisti chiamano lo scambio fiscale e non si fossero garantiti, insieme ai diritti proprietari, anche i cosiddetti diritti «presi sul serio», e cioè i diritti di libertà dai bisogni essenziali*”? p. 5 ss.

sostenevano i pensatori classici), ma sono il frutto di convenzioni legali definite nel piano di precise scelte politiche. (124)

7.1) I diritti proprietari e la fiscalità, non un trade off ma reciproca necessità

I diritti di proprietà come si sa sono godono di una esplicita tutela nella Costituzione, ma allo stesso tempo sono bilanciati, conformati e intrecciati con le leggi che devono garantire altri diritti, altri valori che vengono espressi da una società pluralista. Questi valori sono il benessere generale, la solidarietà tra i consociati e la salvaguardia delle per le aspettative di sviluppo sociale.

Beninteso nel costruire un tale impianto normativo il legislatore costituzionale non ha voluto nella maniera più assoluta rinunciare alla tutela della proprietà e ai benefici prodotti da una libera economia di mercato.

Nella Costituzione italiana i diritti proprietari appaiono inseriti all'interno di in un contesto istituzionale (lo abbiamo chiamato framework) nel quale essi non prevalgono nè su altri diritti economici, nè tanto meno sui diritti civili e sociali.

I diritti di proprietà sono frutto del sistema nato dalla Costituzione e delle altre norme che sono andate nella direzione della garanzia di libertà e sancire quelle responsabilità comuni e personali stabilite dalla necessità di fare parte di una Comunità. La conseguenza di ciò è che ogni qualvolta vi sia una contrapposizione possibile tra i diritti di proprietà e gli altri diritti sociali, anch'essi meritevoli di attenzione particolare da parte dello Stato, i primi (anche se restano tutelati nella loro

(124) Al riguardo F. Gallo scrive: *“I padri Costituenti hanno infatti operato nel '48 la scelta di riconoscere e garantire (attraverso gli articoli 42 e 43 Cost.) I diritti proprietari quali essenziali strumenti dell'autonomia privata; nei limiti, però, delle “decisioni politiche di potere” imposte (anche) dalle esigenze di finanziamento della spesa pubblica e sociale”.* *“Ma, al pari degli altri diritti economici e di quelli sociali, [i diritti proprietari,] non sono in alcun modo predefiniti nel quantum, essendo nel loro contenuto disponibili e “decidibili”, con diverse gradazioni, in virtù delle stesse regole costituzionali che li riconoscono sia delle altre regole stabilite con legge ordinaria dalle maggioranze politiche”.* Cfr. F. Gallo, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, Studi in Onore di Enrico De Mita, vol. II, (Università Cattolica del Sacro Cuore – Milano), Istituto Giuridico, Jovene Editore 2012 p. 509.

connotazione essenziale) andranno bilanciati con i secondi. In conseguenza, i diritti proprietari potranno essere anche lecitamente affievoliti. (125)

I diritti che sono capaci di limitare la proprietà fanno parte dell'organizzazione sociale e solidaristica dello Stato e costituiscono dei limiti *tanto* alla tassazione *quanto* alla stessa tutela della proprietà. Tali diritti riconosciuti costituzionalmente sono il diritto al lavoro (art. 4, Cost.), il diritto alla salute unitamente al diritto ad un ambiente salubre, quello di ottenere cure gratuite per gli indigenti (art. 32, Cost.), il diritto per ogni cittadino ad avere un livello minimo di reddito e di fruire dei mezzi adeguati alle esigenze di vita in caso d'infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia e disoccupazione involontaria (art. 38, Cost.), il diritto all'istruzione per tutti, con il conseguente impegno per lo Stato di garantire l'istruzione e la formazione ai capaci e meritevoli anche quando siano privi dei mezzi necessari, il diritto di raggiungere i gradi più alti degli studi (art. 34). La legislazione ordinaria si muove ciclicamente verso il restringimento o l'estensione dei diritti civili e sociali, ampliandone o riducendone di conseguenza il diritto di proprietà, attraverso spesso lo strumento redistributivo della tassazione. (126)

La tesi che si sostiene è che allora spetterà alla politica il compito di comporre i possibili attriti tra la tutela e la garanzia dei diritti proprietari "individuali" e i diritti sociali "collettivi" che richiedono un'adeguata ripartizione e redistribuzione delle risorse nel rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva.

Il tributo assume, in ragione del suo carattere di *obligatio ex lege*, la funzione di strumento di distribuzione [redistribuzione] degli oneri necessari alla vita e allo sviluppo della Comunità tra i consociati. Mengoni nel suo saggio *su proprietà e libertà* (in riv. crit. di diritto privato., 1988) affermava che: "*La funzione sociale della proprietà deve essere pensata insieme con il concetto di proprietà come elemento qualificante della posizione del proprietario*". "*Nella visuale del pensiero funzionale*

(125) F. Gallo, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, op. cit. supra p. 511.

(126) Questo può dare luogo, a seconda dei momenti, al cd fenomeno della "*crisi fiscale dello Stato sociale*", sotto il profilo o dell'eccesso di spesa per la tutela dei diritti sociali o della scarsità di risorse in funzione della tutela dei diritti sociali. F. Gallo, "*Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*", Studi in Onore di Enrico De Mita, op. cit. p. 513.

il rapporto tra libertà della proprietà e funzione sociale si presenta non come un'antinomia, ma come rapporto tra due funzioni concorrenti all'interno di un medesimo ambito operativo: la funzione di partecipazione del singolo al sistema delle decisioni economiche e la funzione di omogeneizzazione dell'interesse individuale con l'interesse generale". "Scopo della riserva di legge stabilita dall'articolo 42 Cost. è la composizione delle due funzioni in un'organica unità istituzionale operante quale strumento di integrazione sociale". La proprietà è vista dunque come diritto di partecipazione all'organizzazione e allo sviluppo della vita economica. L'art. 42 garantisce la proprietà in funzione della libertà politica, come elemento dell'emancipazione politica.

Jeremy Bentham e gli altri antesignani della teoria dell'utilitarismo pensavano che l'uguaglianza del benessere richiedesse che la distribuzione del reddito dovesse tendere a rendere le persone uguali in termini di *"equilibrio tra piacere e dolore"*.

Invece le moderne concezioni concepiscono il benessere delle persone nel loro *essenziale stare bene*, concetto che è morale e politico insieme.

Secondo Alexy (127) è ancora aperta la questione sulla definizione di diritto, ovvero se questa debba contenere necessariamente elementi di giustizia oppure il diritto è comunque diritto anche se non incorpora elementi di moralità sostanziale. (128) Egli sostiene che una legge ingiusta non sia legge in senso pieno, le convenzioni, anche quelle più radicate, per loro natura possono essere sostituite da delle altre. Le diverse teorizzazioni possono infine essere ricondotte a due: la teoria della connessione tra i due ordini e quella della loro separazione. La teoria della separazione presuppone la non esistenza di una connessione necessaria concettualmente tra diritto e morale; non c'è collegamento, in altre parole, tra il diritto come è e il diritto come dovrebbe essere. Il tema è stato dibattuto ampiamente sin dalla seconda metà del XVIII secolo. (129) Christian Thomasius nel XVII secolo delineava una classificazione delle azioni in

(127) R. Alexy, *Teoria della argomentazioni giuridica*, Giuffrè Milano, 1998, p. 17.

(128) Cfr. G. Cogliandro, *Rule of Law. La possibilità del contenuto morale del diritto*, (Prestigio e virtù). Temi di diritto privato e diritto pubblico. Giuffrè, Milano, 2012, p. 72 e ss.

(129) R. Alexy, *Concetto e validità del diritto*, Einaudi, Torino, 1997 (Begriff und Geltung des Rechts), Alber, Freiburg und Munich, 1992.

base alle categorie indipendenti dello *iustum* o dello *honestum* (secondo la classificazione di Cicerone), che sono appunto tra di loro indipendenti. Anche Kant, in seguito, separerà *la legalità dalla moralità*. L'imperativo morale è il categorico (tu devi), mentre quello giuridico è comunque ipotetico e consequenziale (devi se vuoi evitare una sanzione).

Possiamo finire questo breve excursus sull'uguaglianza e sulla presunta separazione tra diritto e morale, ricollegandoci alle definizioni di R. Dworkin quando afferma che *“l'uguaglianza di successo in senso ampio è accettabile soltanto quando le preferenze politiche delle persone sono giuste invece che semplicemente comuni, il che significa (...) che si tratta di un ideale vuoto, utile solo quando dà via libera a una distribuzione che altre concezioni più restrittive dell'uguaglianza di successo o altri ideali politici abbiano già raccomandato, in modo indipendente, per la sua complessiva equità”*. (130)

L'idea cardine di Dworkin è che quando una società è giusta si deve trovare sempre un compromesso tra l'efficienza e la distribuzione delle risorse, essa è ben radicata nella teoria politica.

8) *Ulteriori riflessioni sull'articolo 53 Cost.*

Se si vuole individuare con chiarezza la ratio della definizione di *capacità contributiva* prevista nell'ambito dell'art. 53 Cost., non si può non avere a mente e richiamare il costante indirizzo della Corte Costituzionale al riguardo. Secondo la Corte Costituzionale il legislatore nel determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva ha il dovere di rispettare un solo limite, quello della non arbitrarietà. Nel rispetto di tale limite l'idoneità di un soggetto all'obbligazione

(130) R. Dworkin, *“Virtù sovrana. Teoria dell'uguaglianza”*, Op. cit. p. 17 ss.

d'imposta può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e quindi, non solamente da un reddito individuale. (131)

Nel campo fiscale che stiamo indagando, è la capacità contributiva nel suo complesso che va tutelata dal legislatore nel rispetto del dettato costituzionale statuito dall'art. 53 Cost. L'art. 53, al comma 2, infatti fa riferimento al "sistema tributario" nel suo complesso, implicitamente affermando che la capacità di ciascuno a contribuire può cogliersi attraverso la pluralità di imposte tra loro [possibilmente] coordinate come in un sistema. (132)

Il legislatore nello stabilire quali sono le norme tributarie deve tenere conto del carico fiscale complessivo verso il contribuente, e non solo il peso economico prodotto da ogni singola imposta. (133) (134)

La contrapposizione tra tutela dei diritti proprietari e la coeva valorizzazione e riconoscimento dei diritti sociali non può essere un criterio distintivo dell'interpretazione data nella Costituzione.

Nell'ambito della Costituzione il tema del finanziamento dei diritti sociali e quindi della ripartizione degli oneri relativi alla loro tutela attraverso il criterio della capacità contributiva deve essere affrontato nel quadro di valori e di principi che stanno dentro la stessa Costituzione.

La Carta presenta una propria disciplina di doveri e diritti stabiliti nel "prisma" del primato della persona, che non è da intendere quale individuo in senso egoistico, bensì parte responsabile del bene comune.

(131) Cfr., Corte Cost. Sentenza 21 maggio 2001, n. 156, in tema di "Imposta regionale sulle attività produttive". In tale sentenza la Corte ha ritenuto che manifesti capacità contributiva "il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate".

(132) Sulla rilevanza del principio di capacità contributiva nell'assetto dell'intero sistema tributario, vedi J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage*, Köln, 1988, p. 109, ove "il tributo è un momento essenziale nella vita di una moderna democrazia e deve essere coerente con i valori posti a base dell'ordinamento democratico".

(133) Per tutti G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*. [Parte generale], VI ed., Padova, 2008, p. 157.

(134) Sulla rilevanza anche interpretativa del principio di capacità contributiva, Cfr. E. DE MITA, "Il principio di capacità contributiva", in "Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali". Milano 2006, p. 107 ss.

8.1) *Il significato della solidarietà e della capacità contributiva nella Costituzione italiana*

La Costituzione italiana ricollega il dovere tributario a una sequenza di valori comunemente riconosciuti; per cui si può dire che prima che giuridica tale è una scelta etica. Infatti la Carta Costituzionale precisa il valore del dovere di “concorrere” alle spese pubbliche nell’ambito del vincolo di “*solidarietà politica, economica e sociale*” tra tutti coloro che ne beneficiano e che fanno parte della collettività.

Il dovere della solidarietà è dunque la caratteristica fondamentale della democrazia solidale che all’epoca i Padri costituenti vollero costruire.

Sotto di un punto di vista fiscale, il legislatore, quando va a compiere la scelta di determinare il presupposto di fatto di un tributo (*ha sempre obbligo di accertarsi che questo rappresenti effettivamente una manifestazione di capacità contributiva*). In seconda battuta, quando poi si tratterà di disciplinare la base imponibile “si avrà l’obbligo della determinazione della reale capacità contributiva”. (135) Il requisito di “*effettività*” implicito nel concetto stesso di “*capacità*” comporta che le presunzioni legali, a cui non di rado ricorre il nostro legislatore tributario, esempio per esonerare l’ufficio tributario dall’onere della prova nel nome di un presunto “*interesse fiscale*”, devono avere il conforto non solo della ragionevolezza, ma devono anche sempre prevedere la eventualità della prova contraria; prova che concretamente non deve essere corrispondente ad una c.d. *probatio diabolica*.

9) *La dottrina costituzionale tedesca*

Nel tentativo di esaminare la dottrina tedesca già ripresa con K. Tipke, si può qui

(135) Cfr. J. Lang, “*Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*”, Köln, 1981, p. 115 ss., 125. Dello stesso autore, “*Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*”, in *Besteuerung von Einkommen. Rechtsvergleich*, cit., (a cura di) K. Tipke e N. Bozza, Berlino, 2000, p. 122 ss., p. 130.

brevemente citare la dottrina di H.W. Kruse (136) dove: *“l'imposizione deve essere giusta e giustizia significa eguaglianza”*.

L'applicazione del principio di uguaglianza contiene la risposta alle seguenti domande: a) *che cosa è uguale*, b) *cosa è disuguale*, c) e d) in cosa consistono eguaglianza e disuguaglianza. Dunque secondo la dottrina tedesca una legge è incostituzionale quando opera in maniera arbitraria.

In altre parole una disposizione legislativa si collocherà al di fuori dalla costituzione quando è stata emanata e viene applicata senza una motivazione oggettiva. (137)

A parere di Kruse, *“non si ha nessuna realtà che naturalmente è soggetta a imposta (o diversamente che non debba esservi assoggettata), solamente vi sono delle necessità finanziarie dello Stato che devono essere soddisfatte”*.

Kruse esamina diverse sentenze della Corte Costituzionale tedesca.

In base alla giurisprudenza studiata, per Kruse *i motivi fiscali ed extrafiscali* (138) giustificano alla stessa maniera l'imposizione nei seguenti casi: 1) Nel caso si persegua un fine extrafiscale, non importa se i mezzi sono inadeguati, l'importante è che non siano totalmente inadeguati; 2) Posto che non esistono regole oggettive per determinare l'imposizione fiscale, i criteri utilizzati dal legislatore nazionale sono sufficienti a giustificare un trattamento uguale o diverso; 3) Gli oneri calcolati a

(136) H.W. Kruse, I, Allgemeiner Teil, 3a ed., 1973, pag. 43-44, cit. da K. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, cit., vol. II, pag. 336.

(137) H.W. Kruse, *“Über die Gleichmäßigkeit...”*cit., p. 324. La Corte Costituzionale tedesca considera come esigenza fondamentale che l'imposizione sia adeguata alla capacità contributiva [(wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit].

(138) Vanoni riconosceva un attenuarsi della differenza esistente tra fini fiscali ed extrafiscali delle imposte: Ovvero tra le imposte che avevano come unico fine e risultato quello di procurare un'entrata all'erario e imposte usate come strumenti di politica economica e sociale, in primo luogo di redistribuzione della ricchezza. *“Si è sempre più riconosciuto che l'attività finanziaria importa sottrazione di ricchezza da certi impieghi e destinazione ad altri impieghi, alterazioni più o meno dirette e rilevanti dei prezzi, prelievi dai contribuenti cui corrispondono benefici che stanno in vario rapporto con i prelievi. Di conseguenza certi contribuenti e certe situazioni economiche sono favorite, in assoluto o relativamente, ad altri contribuenti e situazioni. “Fini fiscali ed extrafiscali delle imposte”*, pagine da *Finanza Rapporto alla Costituente*, di E. Vanoni, Cap. V, 2, p. 191.

forfait possono essere giustificati salvo quando prevedano un'imposizione sostanzialmente superiore o un grave pregiudizio alla concorrenza per i contribuenti.

Per Kruse il legislatore non sarebbe per nulla obbligato ad applicare nella sua forma "più pura" il principio della capacità contributiva. (139) Nella pratica il principio della capacità contributiva se è attuato deve concorrere necessariamente insieme ad altri principi altrettanto degni di rispetto e valorizzazione; come ad esempio il rispetto dei vincoli di bilancio dello Stato. Trattasi di vincoli stringenti di natura politica ed economica, vedi le attuali esigenze di risanamento e di lotta alla crisi economica finanziaria. (140)

La Corte Costituzionale tedesca ha affermato che un il requisito fondamentale di giustizia tributaria *vuole che sia la tassazione ad adeguarsi alla concreta capacità economica* [wirtschaftlichen]. Ciò è indispensabile in particolare quando si tratta dell'imposta sul reddito. D'altra parte sappiamo come i vincoli di bilancio siano imposti, e lo siano ancora di più oggi, da una cd. azione dei *supervisor internazionali*, in particolare dall'Unione Europea e Fondo Monetario internazionale. (141)

La legge fondamentale tedesca non contempla espressamente il principio della capacità contributiva. (142) Difatti la Corte costituzionale ha inteso applicare tale

(139) Capacità economica, op. cit.

(140) L'Occidente, L'Europa e l'Italia si trovano a combattere con la più tremenda crisi economica e finanziaria da quella del 1929.

(141) Con decorrenza l'anno 2014, nell'art. 81 della Costituzione é stata prevista le seguente clausola (cd. pareggio di bilancio): "*Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali. E, inoltre: (...) Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale*". L'articolo è stato sostituito dall'art. 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1.

(142) L'ex giudice costituzionale e studioso Paul Kirchhof, ritiene che dall'art. 14 della Costituzione tedesca si potrebbe fondare il principio della "*ripartizione per la metà*" (Habeilunggrundsatz) sotto il profilo del divieto della imposizione che intacchi il c.d. *minimo*

principio come una manifestazione del diritto di uguaglianza.

La capacità contributiva proviene dal *willkürverbot* e costituisce l'*aliud* da applicarsi riferendosi ai principi dell'interdizione e dell'arbitrarietà.

Con riguardo invece alla tutela del cd. *minimo vitale* si incentrano anche le considerazioni legate a sussidi, alle detrazioni o al concetto di imposta negativa ("imposta restituita") per le famiglie bisognose e le proposte di innalzamento della *no tax area*. (143)

La Corte tedesca ha avuto modo di affermare che l'imposizione fiscale deve basarsi sulla capacità contributiva (economica) e ciò rappresenta il principio fondamentale della giustizia tributaria. La dottrina costituzionale tedesca, insomma, ha rivestito e riveste oggi un'importanza decisiva sul piano dell'evoluzione dell'impianto politico istituzionale europeo. (144)

Celebri al tema furono le pronunce sui limiti al prelievo tributario (145), finché quando venne stabilito dalla Corte tedesca che la pressione fiscale non dovrebbe mai superare la metà del reddito individuale, poiché in tal caso il "risparmio fiscale viene prima dell'assistenza sociale" (*Steuerversicherung geht vor Sozialleistung*).

Quando si osserva la dottrina tedesca sotto il profilo tributario, non si può non cogliere l'assunto fondamentale che precisa che: *la tutela dei diritti fondamentali deve sempre essere prevalente sulle altre esigenze di politica economica o amministrative* (Cfr. sentenza del 24 gennaio 1962, Corte Costituzionale Tedesca (Bverfge), citata da C. Stark. In più: "le esigenze finanziarie dello stato non possono mai giustificare

vitale corollario di un generale divieto di imposizione confiscatoria. Per parte della dottrina tedesca vi sarebbe imposizione confiscatoria quando il pagamento di un'imposta può essere assolto solo con un disinvestimento patrimoniale oppure quando il pagamento dell'imposta si traduce in un disincentivo a produrre per le imprese o a un depauperamento patrimoniale. In C. Sacchetto, *Riflessioni su Etica e Fisco*, op. cit.

(143) Per chi non ha da mangiare è inutile garantire alcuna esenzione fiscale.

(144) Vedi la recente Sentenza sulla compatibilità dell'EFS (*European Financial Stability System*) del 12 settembre 2012, in <http://www.bverfg.de/pressemitteilungen/bvg12-055.html>.

(145) Vedi le sentenze 29 maggio 1990, n. 82/60 e 10 novembre 1998, n. 1852-3/97 sul principio di minimo vitale. In C. Sacchetto, A. Dagnino, *Analisi etica delle norme tributarie* [Ethical analysis of Tax law] Rivista trimestrale di Diritto tributario 3/2013, p. 617.

tributi incostituzionali”, (cfr. sentenza del 17 gennaio 1957, Bverfge).

E da ultimo le importanti sentenze 29 maggio 1990, n. 82; n. 60 del 10 novembre 1998, riferite alla nozione di “minimo vitale”.

9.1) I valori fondamentali e il principio di equità nell’ordinamento comunitario

Nel livello dell’ordinamento europeo non è stata ancora introdotta un’effettiva armonizzazione fiscale. Tuttavia l’opera della Corte di giustizia dell’Unione Europea ha contribuito e contribuisce in maniera decisiva alla creazione di una serie di principi generali applicabili anche nel campo fiscale. (146) Da un lato, l’Unione europea sottrae sovranità fiscale agli Stati dall’altro purtroppo manca ancora di quella “*costellazione di valori sociali che caratterizzano le costituzioni dei paesi europei*” .

(147) Anche i principi di giustizia fiscale, mutuamente riconosciuti dall’ordinamento europeo e negli ordinamenti nazionali, possono essere di giovamento sia allo sviluppo del libero mercato europeo, sia alla costruzione di una emancipata cittadinanza europea, pienamente riconosciuta in tutti gli ordinamenti a tutti i livelli.

In ambito comunitario per quanto comunque riguarda la tassazione e l’imposizione personale sul reddito si rimanda alle definizioni che i singoli ordinamenti nazionali danno del principio della capacità contributiva.

Nel caso italiano non si tratta solo di dare senso a un concetto economico ma a una norma costituzionale che, come tutte le norme, è un “tassello” di un sistema che richiede un’interpretazione logica e sistematica. L’elaborazione sistematica del

(146) Tra gli altri, P. BORIA, *L’Anti Sovrano. Potere tributario e sovranità nell’ordinamento comunitario*, Torino, 2004, L’autore mette in evidenza la logica puramente negativa (divieto di discriminazioni, divieto di limitazioni delle libertà fondamentali etc.) e l’assenza di un sistema assiologico volto alla creazione di uno Stato sociale europeo.

(147) J. Lang, *I presupposti costituzionali dell’armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, I, tomo II, Padova, 1994. E, inoltre Cfr. K. TIPKE, “*Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit, in Besteuerung von Einkommen*”. Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, a cura di K. Tipke e trad. it. N. Bozza, Berlino, 2000.

rapporto tra *etica e fiscalità* per di più ha trovato una qualche concreta attuazione nelle costituzioni nazionali moderne dei più importanti Paesi europei, quali Spagna, Francia, Germania e, naturalmente l'Italia.

In queste Costituzioni la capacità di contribuire al sostenimento della spesa pubblica è a fondamento “morale” dell'obbligazione tributaria, quindi della solidarietà politica, economica e sociale (prevista all'art. 2, Cost. italiana).

10) L'obbligazione tributaria

La circostanza che l'imposta sia stata studiata prima che come fenomeno giuridico, come fenomeno prevalentemente economico e che, anche quando studiata come fenomeno giuridico, abbia in un primo tempo formato oggetto di un'indagine prevalentemente economica e solo in seguito giuridica, ha fatto sì che l'attenzione degli studiosi si sia polarizzata soprattutto sull'obbligazione tributaria identificata, molto spesso, nella obbligazione di tipo pecuniario con oggetto il pagamento dell'imposta. (148) E' toccato al Giannini A.D. il merito di avere dato conto e spiegazione per primo del significato di rapporto giuridico d'imposta, che è poi stato sviluppato in seguito dalla dottrina.

Il Vanoni era dello stesso avviso di Giannini: egli affermava che *“l'obbligazione tributaria può avere il contenuto più diverso: può consistere nel vincolo di fare, di non fare, di dare, di sopportare. Veramente molti studiosi, considerando che il fine ultimo del rapporto tributario è quello di procurare la prestazione di beni economici all'Ente pubblico, ritengono che l'obbligazione tributaria sia unicamente l'obbligazione di dare; e che gli altri vincoli stabiliti dalla legge d'imposta non siano che vincoli collaterali (Nebenpflichten) che completano l'obbligazione principale”*.

“Secondo il nostro modo di vedere, (continua Vanoni) ogni dovere stabilito dalla legge costituisce un'obbligazione in se, conclusa ed autonoma, anche se comminata

(148) Vedi gli studi di diritto tributario di A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, p. 16; Pomini, *“La causa impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria”*, Giuffrè, 1951; Pugliese, *“Istituzioni di diritto finanziario”* p. 90.

dalla legge al fine di facilitare l'attuazione dell'obbligazione di dare, che è la più importante dal punto di vista economico” . (149) Di diverso avviso invece era il Pugliese che scriveva, *”l'obbligazione tributaria è unitaria ed è costituita unicamente dall'obbligazione fondamentale di dare”*. (150) Secondo questo Autore, *in ogni imposta non vi potrebbe essere che una sola obbligazione tributaria, alla quale, si contrapporrebbero unicamente obblighi di natura amministrativa sia a carico del contribuente che di terzi* . (151)

Infatti scriveva il Pugliese: *“bisogna considerare che un'obbligazione di diritto pubblico ha particolari caratteristiche che la differenziano anche quanto al suo contenuto dalle obbligazioni di diritto privato. L'accertamento officioso o mediante denuncia controllata del fatto giuridico che condiziona la nascita dell'obbligazione tributaria, è una necessità insita nella natura stessa di questa particolare obbligazione, necessità che non esiste nel diritto privato”*. Hanno utilizzato dei concetti simili, altri dei principali studiosi di diritto tributario di quel tempo, ponendo l'accento su come l'oggetto dell'obbligazione tributaria sia esclusivamente una prestazione di natura pecuniaria. (152)

(149) E. Vanoni, *Lezioni di scienza delle finanze*, p. 370.

(150) Cfr. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario* p. 338, e A. D. Giannini, “Istituzioni di diritto tributario”, VI ed. p. 141 ss. entrambi citati da A. Berliri, *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in A. Berliri (Scritti scelti di Diritto Tributario) Giuffrè, Milano, 1990, p. 210 ss.

(151) Egli scriveva, *“e poco esatto e artificioso, infatti, mettere accanto all'obbligazione principale altre obbligazioni la cui asserita autonomia, a ben guardare, è unicamente soggettiva, e nemmeno in tutti i casi, restando, per tutto il resto, tali pretese obbligazioni niente altro che semplici accessori del rapporto obbligatorio principale. Fino a quando invero certi doveri collaterali vengono imposti allo stesso soggetto passivo principale dell'obbligazione (per esempio, l'obbligo di presentare una denuncia, l'obbligo di tollerare un'ispezione) non si può certo sostenere che sorgono varie obbligazioni autonome in capo al medesimo soggetto in virtù di un solo vincolo obbligatorio (obbligo di pagare il tributo, qualora si verificchino le condizioni previste dalla legge)”*. Pugliese, *“Istituzioni di diritto finanziario”*, riportato da A. Berliri, in *“Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria”* in *Scritti scelti di Diritto Tributario*, p. 207.

(152) Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, op. cit; Tesoro, *Principi di diritto tributario* 1938; in forma più attenuata ma dello stesso avviso è A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto*

Il Berliri scriveva che “.. è constatazione addirittura banale che ogni legge che istituisce un’imposta deve disciplinare la relativa obbligazione tributaria. L’obbligazione cioè in forza della quale una o più persone (i c.d. soggetti passivi) sono tenuti verso un ente pubblico (il c.d. soggetto attivo) ad una prestazione che determini l’arricchimento di quest’ultimo a spese dei primi; e ciò in quanto l’imposta si concreta appunto in un’obbligazione di tal genere onde non è possibile istituire un’imposta senza nel contempo disciplinare un’obbligazione tributaria”.

Ordunque la legge istitutiva dell’imposta non si esaurisce con il disciplinare solamente l’obbligazione pecuniaria; essa ha sempre un contenuto più vasto, disciplinando numerosi rapporti giuridici di diversa natura, quali: obbligazioni, obblighi, divieti, soggezioni e potestà intercorrenti tra soggetto attivo e soggetto passivo o terzi. Tutte queste obbligazioni, di tipo accessorio, secondo A. Berliri, costituiscono categoria affatto distinta da quella delle obbligazioni tributarie, in quanto hanno un oggetto diverso dal pagamento di una somma di danaro o dalla consegna di un determinato valore o dall’annullamento di un valore bollato, vale a dire dall’oggetto dell’obbligazione tributaria. (153)

Nel pensiero di A. Berliri si può leggere che anche nel diritto tributario occorrerà tenere distinte le obbligazioni dagli obblighi e dalle soggezioni e le potestà dai diritti in genere, e dai diritti potestativi in particolare.

Non tutte le obbligazioni disciplinate da una legge d’imposta possono qualificarsi come “obbligazioni tributarie”, dovendo tale qualifica essere limitata alle sole obbligazioni a carico del soggetto passivo ed a favore del soggetto attivo d’imposta in funzione dell’arricchimento del secondo (lo Stato) a spese del primo.

Per Berliri (154) non sempre l’obbligazione tributaria nasce dal verificarsi della situazione base cui il legislatore ricollega l’obbligo (in senso lato) di corrispondere il

tributario. La tendenza a ricondurre tutte le obbligazioni tributarie in uno stesso schema si notava anche nell’Allorio, *Diritto processuale tributario*, 1953, pp. 146 ss.

(153) A. Berliri, “*Appunti sul rapporto giuridico d’imposta e sull’obbligazione tributaria*” (Scritti scelti di Diritto Tributario), op. cit. p. 212 ss.

(154) A. Berliri, “*Appunti sul rapporto giuridico d’imposta e sull’obbligazione tributaria*” (Scritti scelti di Diritto Tributario), op. cit. pag. 245.

tributo, potendo in alcuni casi nascere da tale situazione base un diritto potestativo dell'amministrazione e eventualmente, solo dall'esercizio di tale diritto nascerà l'obbligazione tributaria (il debito d'imposta). Può altresì dalla *situazione base*, o presupposto, nascere l'obbligo di porre in essere un altro fatto giuridico dal quale, a sua volta nasce l'obbligazione tributaria o il diritto potestativo.

Vari obblighi, obbligazioni, divieti, potestà e diritti disciplinati da una legge tributaria possono raggrupparsi e coordinarsi in rapporti giuridici che quando hanno come nucleo centrale *un'obbligazione tributaria*, possono essere qualificati come rapporti giuridici d'imposta.

Il rapporto giuridico d'imposta si differenzia dall'obbligazione tributaria sia per il suo contenuto, che è più complesso perché comprende (salvo rare eccezioni) oltre all'obbligazione tributaria, anche altri rapporti giuridici (obblighi e diritti), sia per i suoi soggetti, giacché al rapporto giuridico d'imposta possono partecipare anche persone diverse dal soggetto attivo e passivo d'imposta. (155)

In riferimento all'obbligazione tributaria parte della dottrina dell'epoca (156) affermava che: *l'obbligazione tributaria esce fuori dalla sfera di bisogni e di interessi individuali, anzi esprime essa stessa subordinazione di questi agli interessi preminenti dello Stato, che si propone, come suo compito essenziale, la soddisfazione di bisogni collettivi*. Ed è questa la ragione ultima della sua natura di obbligazione di diritto pubblico.

(155) Scriveva Ingresso, *Istituzioni*, che la ..“*Fonte della obbligazione tributaria è la legge; ma la legge ha in essa (in questo caso) una funzione diversa che nelle obbligazioni legali di diritto privato. In queste la legge regola rapporti tra individuo e individuo, che o sono il riflesso di negozi giuridici bilaterali o presuppongono un atto volontario (lecito o illecito) dell'uomo, o infine, sorgono da una relazione di sangue nella quale una persona trovasi rispetto ad altra. Nell'obbligazione tributaria la legge è mezzo giuridico allo Stato per ordinare al singolo un atto (prestazione pecuniaria) nell'interesse dello Stato medesimo, che è il soggetto attivo dell'obbligazione*”. L'obbligazione tributaria trae origine esclusivamente dalla volontà dello Stato, che è il soggetto attivo dell'obbligazione.

(156) Tesoro, *Principi*, A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Berliri, *Principi di diritto tributario*. Anche in questo caso, vale sempre il monito di San Tommaso d'Aquino, “non esse sapientis curare de nominibus”.

Tuttavia, non è l'obbligazione tributaria che "esce fuori dalla sfera dei bisogni ed interessi individuali, anzi esprime una (...) subordinazione di questi con gli interessi privati dello Stato" ma unicamente la potestà tributaria, cioè la capacità d'istituzione di tributi, che è un'altra cosa. (157)

Pure tutti gli ordinamenti non sono statici, ma sono in movimento (si muovono), tale movimento è il frutto di condizionamenti storici, quindi politici, della cultura di un popolo. Le norme camminano sulle gambe delle idee; alla base di un ordinamento c'è una filosofia e nel caso del diritto tributario una concezione del tributo, a sua volta conseguente ad una concezione del rapporto tra "il singolo" e l'interesse collettivo (158).

Nel periodo storico dell'Italia liberale il *singolo* era considerato "individuo" caratterizzato dalla titolarità di diritti di libertà e di proprietà e lo Stato (era previsto essere uno "*Stato leggero*") era in funzione del singolo e dei diritti (159). Durante il ventennio fascista diversamente il rapporto s'invertì, il singolo divenne in funzione dello "Stato etico" (160), i fini dello Stato prevalsero rispetto alla sfera individuale.

Nella Costituzione Repubblicana infine è formulato in termini nuovi il rapporto tra interesse collettivo e "concorso del singolo" a tale interesse. Tale sintesi viene bene compiutamente espressa dall'art. 2 Cost.: ogni "uomo" è portatore di diritti, ma non è individuo contrassegnato solo dalla titolarità di diritti di proprietà e libertà, da una sfera libertaria che si difende dall'invadenza statale. Bensì l'individuo si caratterizza

(157) A. Berliri, *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria* (Scritti scelti di Diritto Tributario), op. cit. p. 248.

(158) F. Moschetti, in *Atti della giornata di Studi in Onore di Gaspare Falsitta*, F. Moschetti, M. Beghin, R. Schiavolin, L. Tosi, G. Zizzo (a cura di), Cedam 2012, p. 158 ss.

(159) F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Seconda ed. Bologna, 2011, p. 19 ss. e L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 154, 165, 202 ss.

(160) Giovanni Gentile elaborò durante il fascismo la teoria dello "Stato etico", che, più che da Hegel, proveniva dall'hegelismo napoletano (in particolare da Bertrando Spaventa); Cfr. N. Bobbio, "Giovanni Gentile", raccolta di saggi (a cura di) M. Bovero, "*Dal fascismo alla democrazia. I regimi, le ideologie, le figure e le culture politiche*", Milano, 1997, p. 215 e ss.

per essere anche portatore di doveri di solidarietà. (161) Come i primi sono “inviolabili”, così i secondi sono “inderogabili”.

La Costituzione si preoccupa dell’interesse comune, dei fini del progresso sociale, ma senza rinunciare al primato della persona, anzi partendo proprio dalla dimensione solidale di questa. (162)

La Costituzione s’interessa altresì, di assicurare coerenza tra i doveri di solidarietà (finalizzati al bene comune) e la capacità di ciascuno di poter - dover assolvere tali doveri. La “capacità” è di “tutti” e tutti devono essere a disposizione dell’interesse collettivo; il dovere di concorrere all’interesse collettivo presuppone che le capacità commisurate a ciascuno. Si esclude dunque in radice che l’interesse collettivo sia perseguibile a prescindere dalla capacità di ciascuno di concorrere a tale interesse. L’interesse collettivo è perseguibile in quanto e nei limiti in cui sussistano le relative attitudini delle persone. In Costituzione si parla “di possibilità proprie”, l’interesse collettivo cioè non è collegato alla massa, ma alla persona (al singolo). Non può essere astratto dalle concrete possibilità di ciascun individuo. (163)

(161) N. Bobbio ricorda (Il giovane Aldo Moro, raccolta di saggi) che furono fondamentali nella definizione del contenuto dell’art. 2 proprio gli apporti di Aldo Moro, Dossetti e La Pira e, cioè, coloro che erano i principali portatori in Assemblea Costituente della cultura cristiano sociale. Non si può quindi interpretare correttamente l’art. 2, che è alla base del rapporto tra soggetto singolo e bene comune, senza tenere conto di questa filosofia.

F. Moschetti muove una critica al lavoro di F. Gallo (*Le ragioni del fisco..*), questo sarebbe ben strutturato sulla letteratura neoliberalista di matrice anglosassone della seconda metà del Novecento e sui contrari orientamenti (le teorie consequenzialiste e rawlsiane e quelle egualitariste), ma non altrettanto sulla filosofia “personalista” e “comunitaria” di cui erano portatori i costituenti citati sopra. Per recenti commenti all’art. 2 Cost. si cita G. Falsitta, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, “*Commentario breve alle leggi tributarie*”, Tomo I, Diritto Costituzionale tributario e Statuto del Contribuente”, (a cura di), G. Falsitta, Padova, 2011.

(162) Afferma E. De Mita, “*I doveri costituzionali*”, in Vita e pensiero, 1986, p. 618 e ss. ora in “*Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*”, Quinta edizione, Milano, 2006, p. 9 che “*i doveri inderogabili trovano il loro punto di incontro con i diritti nella persona umana, non vista nella generica soggezione alla potestà statale, ma come centro di interessi e valori attorno a cui ruota tutto il sistema delle garanzie costituzionali*”.

(163) Secondo il Falsitta (Prefazione, in Giustizia tributaria e tirannia fiscale) che fin dalla celebre definizione di giustizia di Dante Alighieri, “*giustizia significa trattamento*

Nell'art. 53 Cost. la "capacità" di contribuire non è solo "*per ciascuno*", ma anche per gli altri, così non riguarda le spese individuali, ma anche quelle pubbliche. Alla filosofia dei diritti si sostituisce la filosofia dei doveri; questa è basata sulla capacità dei singoli di "concorrere" a tali doveri.

L'interesse collettivo non è una variabile indipendente, esso si persegue in quanto (e nei limiti in cui) sussistano le attitudini (di solidarietà e partecipazione) dei membri della Comunità. L'art. 4 della Costituzione (assunto dall'art. 1 a fondamento della Repubblica) mostra il valore del lavoro, non solo come un diritto, ma come dovere "*di concorso al progresso materiale o spirituale della società*", e nello stesso tempo, il fine collettivo del progresso sociale è *in stretta interdipendenza con le possibilità di lavoro*. (164)

Le possibilità di lavoro comportano il dovere di concorrere al fine collettivo e questo presuppone una loro effettiva esistenza. Cosa difficile di questi tempi di crisi economica verrebbe da dire, e viene ad essere ad esse commisurato.

Un'eguale logica corrisponde al dovere tributario.

Nell'art. 53 Cost., la "capacità" di contribuzione non è solo per le spese attinenti alla sfera individuale ma anche per le spese pubbliche. Tutto va visto come in un insieme: le possibilità, le attitudini, le capacità del singolo individuo come un diritto ma anche un dovere. Il dovere è visto come variabile dipendente delle capacità di ciascuno, quindi collettiva.

Gli articoli 2, 4, 53 Cost. pongono al centro del sistema tributario la persona, fanno di essa il perno dei diritti e doveri. Doveri pubblici che hanno la loro ragione nella

proporzionale alla condizione di ciascuno". "Per ciò, nella giustizia tributaria coesistono due profili essenziali: 1) la proporzionalità del sacrificio imposto a ciascuno rispetto *ai mezzi* di cui il singolo obbligato dispone; 2) la universale soggezione alla distribuzione delle spese pubbliche di quanti – nessuno escluso – sono interessati alla vita dell'ente pubblico e ciò in modo comparativamente perequato per tutti e per ciascuno". Sulla "*necessaria idoneità soggettiva alla contribuzione*", come elemento essenziale della giustizia tributaria, vedi G. Falsitta, "*Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*", ora in "Giustizia tributaria e tirannia fiscale", op. cit. p. 15.

(164) F. Moschetti, in "*Atti della giornata di Studi in Onore di Gaspare Falsitta*", op. cit., p. 161.

proiezione sociale della persona, delle sue attitudini e dei suoi limiti e fanno sistema con il principio democratico statuito dall'art. 1 e 23 Cost.

Il "primato della persona" da avere sempre ben presente, fa sì che tutte "le prestazioni personali e patrimoniali imposte" debbano procedere con il consenso parlamentare e non già da autoreferenziali decisioni dell'esecutivo.

La persona è dunque il perno dell'ordinamento democratico, sia per la sua intrinseca dignità morale, sia per la sua dimensione solidale. (165) L'ordinamento democratico è e deve essere al servizio del bene comune, della persona e i doveri, anche quelli tributari procedono dalle effettive "capacità" di ogni singola persona e ricondotti alla volontà democratica.

Secondo il principio democratico fissato dall'art. 1 Cost.: il cittadino è protagonista perché è sovrano, non il mezzo di qualcosa (anche se fosse di valore costituzionale) ad esempio l'interesse fiscale; ma è da rispettare, perché è cittadino, perché concorre con il suo lavoro e la sua opera al bene comune; ha pari diritti e dignità insieme a tutti gli altri, è questa l'essenza del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. La democrazia guarda al singolo, vede nella persona la ricchezza di potenzialità, di diritti e di doveri per il progresso economico e sociale della Repubblica. Tale concezione supera sia l'individualismo egoistico di stampo ultra liberista, sia lo stato etico di matrice socialista.

Questa concezione pone [*al centro la persona*] come valore primario che ha rilevanza per se e per gli altri; che procede dalle attitudini del singolo per la realizzazione del bene comune.

Secondo alcuni il rischio di una riedizione dello "stato etico" è possibile quando viene affermato in modo acritico il primato dell'interesse fiscale, ponendo le premesse di "quel fisco confiscatorio" che sarebbe una nuova forma di "stato etico" fasciato da preminenti principi "etici" fiscali. (166)

(165) F. Moschetti, in *Atti della giornata di Studi in Onore di Gaspare Falsitta*, op. cit., p. 163.

(166) Con riferimento allo Stato e alla preminenza o meno dell'interesse del fisco si veda: P. Boria, *L'Interesse fiscale*, Torino, 2002; F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia della*

Poco conformi al dettato costituzionale della ricerca dell'individuazione *dell'effettiva capacità di ciascuno* a contribuire quei meccanismi, come quelli di semplificazione e parametrizzazione dell'accertamento, se non sono ricondotti alla effettiva ricerca della realtà e della verità in nome della efficacia della "fiscalità di massa" che poi altro non fa che penalizzare i più deboli, i meno difesi, e premiare i più forti.

Il fine della giustizia collettiva cioè può portare a sacrificare quello della giustizia individuale che ne è il presupposto. E' invece proprio realizzando la giustizia del singolo che si realizza la giustizia collettiva.

Il Moschetti evidenzia bene come nel collegamento tra l'art. 3, secondo comma e il sistema degli artt. 2, 4 e 53 Cost., si trae che il fine della ricerca dell'interesse collettivo deriva, e deve discendere, dal "concorso" dei singoli alla contribuzione a partire ciascuno secondo le proprie possibilità. (167)A parere sempre di F. Moschetti,

tassazione, Seconda ed. Il Mulino, Bologna, 2011; L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, l'autore distingue la categoria del dovere tributario "inderogabile", dotato di una "plusvalenza di valore" da quella dell'interesse fiscale, "che, nelle operazioni di bilanciamento" non sembra "possa essere ritenuto idoneo a porsi in relazione di coesenzialità rispetto ai diritti inviolabili della persona (p. 255).

L'autore valorizza il concetto di persona pur distinguendosi (secondo il Moschetti) da F. Gallo e P. Boria, quanto alla necessità di un minimo intassabile come applicazione del principio di capacità contributiva (ivi, pp. 210, 214, 347 e ss.), non coglie che "il dovere tributario inderogabile" procede dalla effettiva capacità contributiva come proiezione fiscale del concetto di persona. Il De Mita rileva (in "*Interesse fiscale e tutela del contribuente*", p. 107 ss.) che le deroghe in nome dell'interesse fiscale non consentono di violare il principio di capacità contributiva ed in ogni caso "l'interesse fiscale non può essere la comodità del fisco, né l'arbitrio, né la irragionevolezza" (ivi p.129). Dal suo canto, A. Fedele (*Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pp. 15 e 107) ritiene che l'interesse fiscale sia addirittura estraneo all'art. 53 Cost., "che riguarda, invero, la disciplina del "concorso" dei soggetti ad esso tenuti e della sua misura, non la correlazione tra pubblici poteri e situazioni dei privati nelle diverse modalità di attuazione dei tributi".

Infine, sulla giurisprudenza della Corte Costituzionale in tema di interesse fiscale, Cfr. A. Fantozzi, "IL diritto tributario", terza ed., Torino, 2003, pp. 48-50. Accentuati critici su tale giurisprudenza, laddove giustifica "anche soluzioni molto discutibili sul piano della capacità contributiva" si trovano anche in R. Lupi, "Diritto tributario, Parte generale", settima ed., Milano, 2000, pp. 30 -31.

(167) Cfr anche le opere citate da L. Peverini in *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte*

Franco Gallo (168) nei suoi saggi pone un eccessivo accento sul *background* economico finanziario delle teorie sulla tassazione. In particolare nel lavoro dell'illustre studioso si evidenzerebbe come la filosofia "neoliberista" di stampo lockiano, basata sui valori individualistici della proprietà, del mercato e della corrispettività (e quindi, sui corollari socioeconomici che ne conseguono), si ponga in netta contraddizione con le teorie distributive di ceppo liberaldemocratico presenti nella Costituzione italiana. (169)

Si tratterebbe dunque dell'idea di persona di stampo individualistico, "anti solidale" e "anti egualitario". Sul piano della filosofia politica Gallo osserva che le teorie neoliberiste sono validamente contrastate dalle teorie consequenzialiste (che collegano il diritto di proprietà alle norme giuridiche e dunque alle scelte politiche, più che alla natura della persona).

Le teorie di A. Sen, J. Rawls, riprese anche in questo lavoro, valorizzano il ruolo della responsabilità verso la collettività, della equità distributiva e in definitiva considerano la persona separata dalla sua proprietà.

L'individuo è sociale in quanto non è egoista.

Queste teorie propugnano che la libertà è un valore. La libertà è un valore per tutti e per questo deve essere perseguita pari libertà dallo Stato coniugando in tal modo libertà ed eguaglianza. Per realizzare questi suoi obiettivi lo Stato deve spendere e nel

costituzionale, in Riv. dir. trib., 2011, I, p. 473, nota 48, da cui trae anche F. Gallo, in "Diseguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività", in Rass. trib., 2012, I, p. 287 ss.

(168) F. Gallo, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, op. cit. p. 34 ss. E Cfr. *Diseguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in Rass. trib., 2012, I p. 287 ss.

(169) In particolare le siffatte impostazioni contrastate da Gallo, sono quelle che vanno propugnando una forte riduzione dell'intervento dello Stato sociale (quindi della funzione redistributrice dell'imposta) coerentemente con le "teorie contrattualistiche e dei 'diritti primordiali' rivolte al riconoscimento della autoreferenzialità del mercato, che assurge a strumento di redistribuzione senza la necessità di una attività di regolamentazione e redistribuzione esterna svolta dallo Stato. Secondo queste teorie liberiste, gli strumenti di politica economica devono essere neutrali rispetto alle scelte degli operatori, attribuendo alla funzione di proprietà e, di conseguenza, alla persona un limite (naturale) alla tassazione.

reperire le risorse da destinare alla copertura di tali spese può ben porre dei limiti legali al diritto di proprietà che viene subordinato al raggiungimento dei fini supremi di libertà ed eguaglianza. Tali limiti alla distribuzione della ricchezza nazionale, alla fruizione in regime di concorrenza dei diritti di patrimonio, trovano un limite solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili tra cui quei corollari al principio di uguaglianza, di razionalità, di coerenza e congruità del sistema tributario.

Secondo gli orientamenti di pensiero propugnati dai consequenzialisti (170) spetta allo Stato, al Parlamento nell'approntare le leggi attraverso lo strumento del fiscale del riparto delle spese pubbliche (anche in un regime di economia di mercato) il rispetto della pari dignità di ogni individuo e le pari libertà sostantive (intese queste ultime con A. Sen, nei termini di progresso, impegno sociale e responsabilità collettiva e non come semplici attributi individuali).

Gli stessi pensatori liberali sostengono che i “diritti proprietari” appartengono alla persona, ma non sono il frutto di alcuna legge di natura, bensì di “*convenzioni legali*” a loro volta conseguenti di scelte politiche.

Tali diritti devono essere riconosciuti e tutelati, ma vanno “*sganciati*” allo stesso tempo dalla persona (intesa come individuo) e bilanciati con le regole e le leggi previste dallo Stato per garantire, in sede di riparto dei carichi pubblici tra i consociati, gli altri valori e diritti espressi nelle società pluraliste come il benessere generale e lo sviluppo delle aspettative, le opportunità.

(170) Consequentialist theories of justification hold that ultimate standard for evaluating a policy or institution lies in the value of its overall consequences, which determine how a government may or may not treat people. Those standards identify individual rights, requirements of fairness or equal treatment, prohibitions against arbitrary discrimination, and so forth, and prescribe what should or not should be done in a way that is at least partly independent of the consequences. T. Nagel, L. Murphy, *The Myth of Ownership*, [Consequentialism and Deontology], p. 42, op. cit.

10.1) Moralità ed etica tributaria. Il pensiero di Klaus Tipke.

Tax and Justice.

Uno dei contributi fondamentali, forse il più importante finora in senso sistematico, dato sul tema dello studio dell'etica applicata al fisco e ai tributi proviene dallo studioso tedesco di diritto tributario Klaus Tipke. Tipke compie uno studio comparato dei valori etici che stanno a fondamento del tributo in vari ordinamenti. In ognuna delle Costituzioni citate Tipke (171) rileva che al centro della ratio normativa del rapporto tributario è posto sempre l'individuo e i suoi diritti fondamentali. Analogamente lo studioso tedesco pone in rilievo il dovere che l'individuo - cittadino ha di contribuire e di collaborare al raggiungimento del supremo bene comune.

Il concorso alle spese pubbliche (*id est* spese comuni) è evento connaturato al vivere in comune sin da quando l'homo sapiens è diventato lo *zoon politicon*; quando cioè il vivere insieme crea le premesse per una economia pubblica che “sta” con quella privata dei singoli. (172) Diceva bene Jacques Maritain quando parlava dell'importanza di considerare un *ethos globale* nella dimensione privata (quella delle

(171) K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Köln, 1997, di cui ci è data la traduzione dal tedesco allo spagnolo di P. Herrera Molina con il titolo: *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Madrid - Barcelona M. Pons, 2002.

(172) “L'ambito politico – diceva Maritain – ha come oggetto un bene pratico riconosciuto da tutti come un valore in sé, indipendentemente dal fatto che non si riesca ad accordarsi sulla sua fondazione speculativa o dottrinale che necessariamente si rifà a diverse e spesso contraddittorie mondovisioni. In cosa può consistere? La convivenza e la comunicazione reciproca cui sono chiamati i soggetti, spesso in conflitto, che vivono nell'odierna società plurale, rivelano come bene pratico sociale il fatto stesso di vivere insieme. Se lo si riconosce nella sua inevitabile decisività (...) e lo si sceglie consapevolmente, questo essere in relazione diventa un bene politico primario. Elaborando, in modo adeguato, questa comune decisione, il bene pratico dell'essere in società potrebbe costituire quell'universale politico che il processo di secolarizzazione ha smarrito lungo la modernità”. Riflessioni del Card. Angelo Scola, in “Moralità per tutti”, in Sole 24 Ore, 13 settembre 2009], citati da C. Sacchetto, *Riflessioni su Etica e Fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*, in Studi in Onore di Enrico De Mita, vol. II, (Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano), Istituto Giuridico, Jovene Editore 2012.

relazioni tra individui singoli), sia nella sfera pubblica (nelle relazioni tra singoli e istituzioni o tra istituzioni e istituzioni).

Storicamente il concorso alle spese pubbliche è stato risolto attraverso la coazione, laddove la coattività del prelievo non poteva che trovare la sua legittimazione (173), (174) nella forza di coercizione dello Stato. (175) Lo Stato e il suo relativo potere di prelievo coattivo sono divenuti i due termini di un'endiade indissolubile. (176)

E' tuttavia la funzione di prelievo coattivo esercitata dallo Stato è legata all'indissolubilità dell'esistenza stessa della Comunità.

Anche nei paesi che non la contemplano la capacità economica rappresenta il termine di paragone, il *tertium comparationis*, per applicare il principio dell'uguaglianza. Così come succede ad esempio in Germania. In Germania pur non essendo citato dalla Carta fondamentale, "viene a scaturire da ineludibile esigenza logica la necessità che la capacità economica sia eretta a metro della uguaglianza tributaria e a elemento costitutivo a questa sottinteso" (K. Tipke). (177) Tipke rileva che la morale investe i tre grandi soggetti del diritto tributario: l'ente pubblico, l'Amministrazione finanziaria e i soggetti passivi. Lo studioso tedesco soppesa il concetto dell'etica tributaria. Ovvero quell'atteggiamento morale del potere pubblico, legislativo e

(173) Ronald Dworkin, "A legitimate government must treat all those over whom it claims dominion not just with a measure of concern but with equal concern", *Is Democracy Possible Here?*, Princeton (Princeton University Press), 2006, p. 97.

(174) The question of political legitimacy is the question of what kind of framework we can all find it morally acceptable to live inside of, and it is to that question that values such as liberty, responsibility, equality, efficiency, and welfare have to be applied. Cfr. T. Nagel, L. Murphy, *The Myth of the Ownership, Tax and Justice*, Oxford University Press, NY, 2002, p. 40 ss.

(175) E' sempre stata scarsa l'attenzione e la consapevolezza della necessità di partecipare (nota dell'autore).

(176) C. Sacchetto, *Riflessioni su Etica e Fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*, in Studi in Onore di Enrico De Mita, vol. II, op. cit.

(177) P. Herrera Molina (K. Tipke) *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Köln, 1997, traduzione dal titolo: "*Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*", Madrid - Barcelona M. Pons, 2002.

amministrativo che sono strettamente connessi alla condotta del contribuente nel rispettare l'obbligazione tributaria.

La capacità economica è il metro misuratore dell'uguaglianza tributaria, *la medida de la igualdad en materia tributaria*, (nella traduzione dell'opera di Tipke di P. Herrera Molina) . (178)

La capacità economica è il principio distributivo che regola l'imposizione. Esso si adatta perfettamente alle esigenze dello Stato di diritto, "stato sociale" (179) dalla attuazione del principio del *suum cuique tribuere*, del dovere di tutti a contribuire.

Secondo K. Tipke l'uguaglianza aritmetica presa a metro di misura della capacità economica è *un'insensatezza e una soluzione sciagurata*; anche se tuttavia non ignota in epoche a noi risalenti. Al contrario *l'eguaglianza geometrica* commisurata alla diversa consistenza della capacità economica è una scelta obbligatoria imposta dalla natura delle cose. (180)

La morale e quindi, anche la *morale tributaria*, è una e una sola, ma vi sono diversi tipi interpretazione di morale. Questa la considerazione di sintesi del pensiero di K. Tipke che ci guida a ritenere che il processo d'identificazione dello Stato - comunità - con la democrazia (ovvero con "il potere del popolo sovrano") è strettamente collegato al fattore fiscale, quindi, ci dà la grandezza di quale sia la natura essenziale, e il peso, del *fattore fisco* per la sopravvivenza stessa dello Stato.

(178) K. Tipke, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Köln, 1997, di cui ci è data la traduzione dal tedesco allo spagnolo di P. Herrera Molina con il titolo: *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Madrid - Barcelona M. Pons, 2002.

(179) Ricorda il Martines, che lo Stato sociale, così come è stato configurato dall'ordinamento costituzionale, è "uno Stato che, pur conservando i tradizionali istituti giuridici della proprietà privata e della libertà di iniziativa economica privata, non li considera più come un «mito» dal valore intangibile e ritiene necessario intervenire nel settore dei rapporti economici per coordinare l'attività economica ed indirizzarla al raggiungimento di un maggiore benessere comune". T. Martines, "Diritto costituzionale", Milano, 2011, p. 136.

(180) K. Tipke, op. cit.

CAPITOLO III

IL SISTEMA DI TASSAZIONE E LA CRISI FISCALE

PARTE I

1) Premessa – 2) L'homo oeconomicus – 3) Giustizia e equità nel tributo – La posizione della Chiesa Cattolica – 4) Welfare finanza e teorie sull'eguaglianza – 5) Tassazione, individuo e collettività – 6) L'Assemblea Costituente – 7) La Chicago Law School - l'Economic Analysis of Law – 8) Benvenuto Griziotti e la Scuola Pavese – 9) L'Utilità sociale e mercato

PARTE II

10) La sovranità– 10.1) La tutela del diritto di proprietà. Il pensiero di John Locke 10.2) Globalizzazione e diritti. La rule of law – 11) Le cause della crisi di sovranità fiscale degli Stati – 12) Il pareggio di bilancio in Costituzione – 13) Autorità e consenso in campo tributario europeo

PARTE I

GLOBALIZZAZIONE E SOVRANITÀ IN CAMPO FISCALE

1) Premessa (1)

Più o meno dagli anni novanta del secolo scorso la spinta alla globalizzazione ha portato a una crisi progressiva dell'attuazione del principio di capacità contributiva, fondato sul collegamento tra la contribuzione alla spesa pubblica e l'apprezzamento dei beni offerti alla collettività dallo Stato.

Anche il principio del beneficio è entrato in crisi a causa della scarsità di collegamenti tra spesa e rappresentanza democratica e i sempre maggiori oneri del bilancio dello Stato dovuti all'appartenenza a strutture sovranazionali.

Soprattutto in tempi di crisi economica non si può prescindere dal ruolo che il tributo assolve nell'ambito della sua funzione (re)distributiva.

(1) "It is necessary promote the transparency in international finance and opposition to the secrecy. We support a level playing field on tax and we oppose loopholes and distortions in tax and regulation, and the abuses that flow from them. We promote tax compliance and we oppose tax evasion, tax avoidance, and all the mechanisms that enable owners and controllers of wealth to escape their responsibilities to the societies on which they and their wealth depend. Tax havens, or secrecy jurisdictions as we prefer to call them, lie at the centre of our concerns, and we oppose them" (Cfr. www.taxjustice.net). Tax avoidance is defined here as using artificial or contrived methods of adjusting taxpayers' social, economic or organizational affairs to reduce their tax liability in accordance with the law while not affecting the economic substance of the transactions. See for this definition David F. Williams, *Tax and Corporate Social Responsibility* 17 (2007). Tax avoidance is not the same as tax evasion, which is defined as any criminal activity which is intended to reduce the incidence of taxation. See: David F. Williams, *Tax and Corporate Social Responsibility* 15 (2007).

Uno dei maggiori problemi della determinazione del livello efficiente di produzione dei beni pubblici riguarda la mancanza di informazioni sui benefici privati. Questo porta facilmente a soluzioni inefficienti, quindi ingiuste, da parte dello Stato. Nel processo competitivo tra privati la guida sono i prezzi di mercato che variano sino al punto in cui domanda e offerta non coincidono. L'acquirente rivela i propri benefici attraverso il sacrificio del pagamento di un prezzo, mentre il produttore rivela i propri costi vendendo il bene. Nei beni pubblici questo meccanismo non funziona, poiché, una volta prodotto, il bene pubblico è consumato da tutti, indipendentemente dal livello dei benefici. Può essere, tuttavia, possibile trovare un meccanismo in grado di rivelare il beneficio che gli utenti ritraggono dal consumo di un bene pubblico esclusivo. Consideriamo il caso di differenti "giurisdizioni" che offrano specifiche combinazioni di i) livello del bene pubblico, ii) livello delle imposte (per finanziare il bene pubblico). Gli individui, allora, sceglieranno la giurisdizione in cui vivere secondo una combinazione preferita di bene pubblico e imposta. In questa situazione, la concorrenza tra ordinamenti può fare in modo che gli individui rivelino le proprie preferenze, portandoli a vivere nella giurisdizione in cui ciascuno è soddisfatto di quanto paga e quanto riceve. Ne consegue un livello efficiente del bene pubblico. Questo meccanismo, che ha avuto notevolissime applicazioni, fu ideato dall'economista americano Charles Tiebout nel 1956.

Alcuni individui preferiranno vivere in un ordinamento più liberista, altri più regolamentatore. Un ordinamento unico non soddisferebbe le esigenze di tutti i contribuenti cittadini. La soluzione efficiente può essere conseguita consentendo agli individui di scegliere il proprio ordinamento, aggregandosi in specifiche giurisdizioni. In tale caso la concorrenza tra ordinamenti garantirebbe il raggiungimento di risultati efficienti, consentendo a ogni individuo di fare il proprio sistema normativo preferito. Sulla scorta di queste argomentazioni che molti autori vedono con sfavore l'uniformazione degli ordinamenti nazionali (ad esempio l'Unione Europea), uniformazione che viene percepita come una limitazione delle possibilità di scelta per i cittadini. (2).

(2) Cfr. L. A. Franzoni, D. Marchesi, *Economia e politica economica del diritto*, Il Mulino, Manuali, 2006 (Mercato ed efficienza), p. 41.

I fautori di una concezione molto spinta verso il liberalismo sostengono che tra le funzioni del tributo rientri esclusivamente quella del finanziamento delle attività essenziali dello Stato (ovvero la sicurezza, difesa e poco altro).

Alcuni studiosi di “Scuola americana” si spingono fino ad asserire che “una redistribuzione economica operata secondo la via della progressività distruggerebbe la ricchezza” e per sfuggire a ciò arrivano ad auspicare una tassazione di tipo proporzionale o cedolare. Questi studiosi propugnano quindi la sostanziale riduzione della ricchezza da sottoporre ad imposizione. Questa scuola è conosciuta con il nome della Public Choice (3).

La Public Choice (P.C.) ha fatto propri i due paradigmi fondamentali della teoria economica, assumendo in tal modo connotati ben distinti rispetto alla tradizionale

(3) La Chicago Law School. O Public Choice è una Scuola di pensiero economico chiamata anche *economia delle scelte pubbliche*, che utilizza i metodi e gli strumenti della teoria economica per l'analisi dei processi politici finalizzati alle scelte collettive. Lo sviluppo di tale teoria come area di studio autonoma può essere fatta risalire già agli anni 1950 con l'opera di K.J. Arrow, che ha dato inizio a una vastissima letteratura relativa alla costruzione di una funzione del benessere sociale attraverso il sistema della votazione, cioè al problema dell'aggregazione delle preferenze individuali. Un secondo filone lungo cui è andata sviluppandosi la moderna letteratura della P.C. si riallaccia ai problemi del fallimento del mercato nell'allocatione delle risorse. Questa problematica è legata alla presenza di esternalità, di economie di scala, di beni pubblici ecc., e conduce allo studio di procedure di natura politica (le regole di votazione) capaci di rivelare le preferenze individuali quando il mercato non è in grado di adempiere tale funzione.

Uno dei capiscuola della P.C. è l'economista statunitense J. Buchanan nel 1986 premio Nobel per l'economia. Il suo approccio ha trovato sviluppo soprattutto nella letteratura anglo - americana, grazie al contributo di molti studiosi tra cui G. Tullock, W. Niskanen, A. Downs, D. Black, A.K. Sen, M. Olson. Tuttavia, le radici della *Public Choice* possono essere ritrovate già a partire dal XVIII° sec., proprio nella tradizione italiana di finanza pubblica, soprattutto attraverso gli studi di A. De Viti De Marco, M. Pantaleoni, A. Puviani, V. Mazzola, G. Montemartini, E. Barone, M. Fasiani.

In particolare alcune delle osservazioni di De Viti De Marco possono essere considerate pionieristiche rispetto a molta letteratura moderna riguardante la democrazia rappresentativa e i problemi legati all'indivisibilità (o non escludibilità) dei beni pubblici. Alcune riflessioni del grande studioso italiano hanno anticipato il dibattito circa la misura in cui i processi decisionali politici sono in grado di riprodurre correttamente le preferenze individuali per i beni pubblici. Sotto tale profilo le sue considerazioni precedono la vasta letteratura della Public Choice che si è occupata dell'influenza delle regole di votazione, del “traffico” dei voti, della competizione politica tra partiti, dei vari gruppi di pressione, della burocrazia e delle asimmetrie informative sulla domanda e sull'offerta di spesa pubblica.

scienza della politica: a) il libero scambio di mutuo vantaggio fra i membri della collettività e b) l'obiettivo di massimizzazione della propria funzione di utilità da parte di ciascun agente. Il primo aspetto contribuisce a creare un diverso modo di guardare ai processi politici, non più intesi esclusivamente come manifestazione di coercizione e di potere o, in altre parole, di rapporti di forza, ma come rappresentazione della natura volontaristica delle scelte collettive. Senza voler negare o sottovalutare gli elementi coercitivi insiti negli assetti politici, l'ottica della Public Choice è quella della teoria politica fondata sul paradigma del libero scambio. Il secondo aspetto invece enfatizza le motivazioni egoistiche per spiegare i comportamenti e gli interessi che operano all'interno dei processi politici.

La combinazione del primo aspetto con il secondo crea l'economia delle scelte pubbliche in cui molto rilievo viene dato alle diverse categorie di agenti che operano nei processi politici e all'interazione tra i diversi gruppi sociali: votanti, burocrati, partiti politici e così via.

2) *L'homo oeconomicus*

Ai nostri giorni comunque possiamo considerare definitivamente superata la visione lockiana che valuta l'uomo solo sotto il suo profilo di *homo oeconomicus*.

Vale a dire che l'uomo in quella visione era ritenuto come qualche cosa di non distinto dalla proprietà, dai diritti proprietari che nascono con l'uomo e prima di lui. Il valor sociale di una persona non dovrebbe essere misurato solo esclusivamente per quanto valgono le sue ricchezze; considerate come qualcosa di indissolubile da esse ma stimato nel suo agire sociale, nel suo essere parte del politico, nel lavoro, e nel campo della morale dei suoi comportamenti.

L'uomo va inserito nel contesto sociale come qualcosa che è distinto e indipendente dai suoi diritti proprietari.

Il rapporto tributario quindi non è da vedere solo come il "*costo dei diritti*", ma in una società sempre più diseguale, che tende ad accentuare (anziché ridurre) le disuguaglianze, il tributo va visto come strumento per alleviare le discriminazioni e ridurre le disuguaglianze. Il tributo deve essere osservato come lo strumento per il

bilanciamento dei diritti proprietari, riconosciuti e rispettati dall'ordinamento, insieme ai diritti sociali.

Il tributo si afferma quindi come uno strumento indispensabile per chi governa per correggere le imperfezioni e distorsioni causate dall'”agire indistinto” del mercato. Quell'effetto tanto agognato di bilanciamento e di redistribuzione sono svolti attraverso il rispetto del principio di capacità contributiva, ed è secondo ad una certa interpretazione della teoria delle scelte pubbliche che in definitiva l'interesse pubblico prevale su quello privato e individuale (4).

3) *Giustizia e equità nel tributo*

L'evoluzione del concetto di tributo ha radici lontane. Nell'era contemporanea il tributo quale “istituto giuridico” ha trovato le sue diverse giustificazioni a seconda che le politiche economiche degli Stati siano state improntate verso uno o l'altro dei due tradizionali filoni dell'ideologia liberale. (5)

Nella concezione di Tipke, ad esempio, il principio di giustizia fa capo a quello della capacità contributiva. Nella Costituzione tedesca non è stato formalmente previsto il rispetto nella attuazione del tributo del principio di capacità contributiva ma esso, sia in dottrina che nella giurisprudenza è oramai ritenuto un precetto fondamentale e ineludibile.

Uno Stato giusto è anche uno Stato di diritto laddove quest'ultimo nel legiferare dovrà rispettare il principio di eguaglianza e di equità.

Ad esempio quando in dottrina tributaria si parla di tutela del minimo vitale ci si riferisce alle finalità extrafiscali del tributo che possono essere sociali, politiche, di equità, legate alla persona, alla sua famiglia e alla sua dignità.

Il profilo legato alla struttura del minimo vitale non parrebbe essere stato ancora analizzato a fondo in sede istituzionale e neppure dal giudicato delle Corti europee.

(4) Anzi la correlazione tra il prelievo tributario equamente ripartito e la spesa pubblica da finanziare esprime la dipendenza in termini quantitativi della giustizia fiscale e di quella sociale e dove quest'ultima (ovvero la definizione di stato sociale a seconda delle scelte politiche del momento) é il valore esogeno che deve in prevalenza guidare la politica fiscale. F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica, Dicembre 2012, p. 27.

(5) F. Gallo, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, in Studi in onore di Enrico De Mita, Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano, Istituto Giuridico, Jovene Editore 2012.

La garanzia di dare a tutti la possibilità di una vita libera e dignitosa non può essere compressa fino a favorire una tassazione indiscriminata che per certi versi colpisce soprattutto le classi medie e meno agiate che sono anche quelle che hanno più ridotte possibilità di difendersi.

Una tassazione non rispettosa del principio di eguaglianza (eguaglianza di fronte alla legge tributaria sic!) può provenire dall'uso sproporzionato di strumenti di tassazione di massa difficilmente in condizione di accertare la realtà economica del contribuente. Metodi che si avvalgano di strumenti di accertamento del reddito basati su dei parametri, o studi economici per settore, che sono spesso complessi e incomprensibili ai più.

La complessità delle norme tributarie e degli strumenti e adempimenti non può che andare a svantaggio del contribuente medio, meno attrezzato a difendersi o eludere il fisco e a trarre vantaggi dalle pieghe del sistema.

La posizione della Chiesa Cattolica

Anche la Chiesa Cattolica ha preso posizione sul tema dell'equità nella tassazione. La visione del fisco quale bene pubblico e strumento per la redistribuzione della ricchezza può cogliersi attraverso gli interventi, in particolare della Commissione "Giustizia e Pace" della diocesi di Milano, che fu presieduta dal Cardinale Carlo Maria Martini.

In un contributo di Martini leggiamo: "(...) *il fisco è equo quando, da una parte, fa sì che individui e gruppi identici e simili vengano trattati in maniera il più possibile uguale o analoga e, dall'altra, che chi è in condizioni di sostenere un sacrificio più elevato contribuisca in proporzione, secondo criteri ragionevolmente progressivi, a ciò che è richiesto dal bene comune dell'intera collettività [...]*". *"Il cittadino contribuente e i gruppi sociali o territoriali di cittadini - contribuenti, sono consapevoli che se pagano più di quanto ricevono, altri individui e gruppi traggono, in modo trasparente e il più possibile conforme all'equità e alla solidarietà, un beneficio da ciò che è stato pagato"*. (6)

(6) Già Pio XII davanti all'Associazione internazionale di diritto finanziario il 2 ottobre 1956 discuteva sul dovere di contribuire da parte di tutti i cittadini. Il Papa diceva: "Nessun dubbio sul dovere di ciascun cittadino di sopportare una parte del gravame delle spese pubbliche. Ma lo Stato, dal canto suo, in quanto incaricato di proteggere e di promuovere il bene comune dei

Martini non faceva altro che allacciarsi, nella sua ricostruzione, ai principi della Costituzione e in particolare alla capacità contributiva e alla progressività del sistema tributario.

Allo stesso tempo in Costituzione è stata fatta la scelta di riconoscere e garantire con gli artt. 42, e 43, la libertà e l'autonomia nell'iniziativa economica per i privati(7). Tale riconoscimento è avvenuto all'interno del quadro delle garanzie di libertà e di uguaglianza (uguaglianza nelle condizioni di partenza che devono essere garantite dallo Stato a tutti i suoi cittadini). La legge riconosce, i diritti di proprietà, li qualifica e ne determina contenuti e portata finanche verso i fini sociali, e di pubblica utilità, al fine di garantirne la tutela nell'ottica di un equilibrato ed equo sviluppo economico (8)e di un sistema sociale orientato alla giustizia (9).

cittadini, ha l'obbligo di non distribuire tra questi che gli oneri necessari e proporzionalmente alle loro risorse. L'imposta quindi non può divenire mai per i pubblici poteri un mezzo comodo per colmare l'ammacco cagionato da un'amministrazione imprevedente, per favorire un'industria o una branca di commercio a svantaggio di un'altra egualmente utile. Lo Stato dovrà astenersi da qualsiasi spreco di denaro pubblico; dovrà prevenire gli abusi e le ingiustizie da parte dei suoi funzionari, nonché l'evasione di coloro che vengono giustamente colpiti. Spesso le imposte troppo onerose opprimono l'iniziativa privata, frenano lo sviluppo dell'industria e dei commerci, scoraggiano le buone volontà”.

(7) Nell'Italia del dopoguerra, dopo l'autarchia propugnata dal regime fascista, le prime scelte economiche si caratterizzarono verso un sistema aperto finanziariamente alla politica internazionale (il primo passo fu l'adesione agli accordi di Bretton Woods, 2 ottobre 1946 (tali accordi consistevano in un sistema di regole e procedure concordate tra gli Stati per regolare la politica monetaria internazionale), contro le politiche protezionistiche e per un ritorno all'economia liberale prefascista, il cui massimo esponente restava Luigi Einaudi. A. Rosa, “*I Rapporti economici*”, in “*Dialoghi sulla Costituzione*”, (a cura di) M. Imperato, M. Turazza, Effepi Libri, 2013, p. 160 ss

(8) Nella ricerca americana della *Public-finance*, l'economista americano Richard Musgrave (R. A. Musgrave, 1969) si è concentrato soprattutto sull'importanza della relazione tra cambiamenti della struttura economica e lo sviluppo dei regimi fiscali. Egli ha dimostrato che i cambi strutturali nelle economie altamente sviluppate portano a drammatici cambiamenti nella struttura del fisco (*dramatic changes in tax structure*) portando i paesi a optare verso la tassazione sul reddito. In Joseph J. Thorndike, Dennis J. Ventry Jr, “Tax Justice, The ongoing debate”, (chapter, Economic History and “Soaking the Rich”), The Urban Institute Press, Washington D.C., 2002, p. 87.

(9) Richard A. Musgrave è stata forse la voce più influente riguardo al concetto della giustizia fiscale nei dibattiti sviluppatisi nel corso degli ultimi quaranta anni. Musgrave fornisce una panoramica dei due principali approcci alla giustizia fiscale: a) la tassazione beneficio e la capacità contributiva. Pur riconoscendo l'importanza del contributo di entrambi, trova delle

In Italia la Corte Costituzionale con la sentenza n. 252 del 1983 ha affermato che l'art. 42, secondo comma Cost.: *“non ha, come pure si è sostenuto da una parte della dottrina, trasformato la proprietà privata in una funzione pubblica”*. Ciò, *inequivocabilmente, emerge dal suo preciso tenore: “la proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti”*. La Costituzione ha dunque apertamente ritenuto che la proprietà privata è un diritto soggettivo, ma ha affidato al legislatore il compito di introdurre, a seguito *delle opportune valutazioni e dei necessari bilanciamenti dei diversi interessi, quei limiti che ne assicurano la funzione sociale*.

Il riconoscimento in Costituzione della funzione della proprietà non può più essere vista, come per il passato, come una mera sintesi dei limiti già esistenti nell'ordinamento in conformità a delle singole disposizioni. Tale valutazione rappresenta viceversa un indirizzo di carattere generale a cui dovrà ispirarsi tutta la legislazione.

4) Welfare finanza e teorie sull'eguaglianza

La crisi economica e finanziaria ha portato ad apprezzare di nuovo le teorie keynesiane. (10) Teorizzare l'intervento dello Stato in economia non significa comunque rinnegare

critiche in entrambi. Il primo, suggerisce, *elude importanti questioni di giustizia distributiva*, mentre il secondo si basa necessariamente su *misure problematici di utilità individuale*. Richard Musgrave conclude che gli argomenti per la tassazione progressiva devono trovare le loro radici in una *premessa etica* di pari valore. Sulla base del lavoro del filosofo John Rawls, egli sostiene che *“resta una presunzione di tassazione progressiva, un caso che non si basa su un presupposto comportamentale dubbio, ma su quello che potrebbe essere chiamato le “buone maniere” in una società democratica”*. Con questa premessa in mente, Musgrave passa a valutare le diverse e recenti proposte di riforma fiscale. Egli riconosce l'attrattiva di cambiare verso la base del consumo per il sistema fiscale federale degli Stati Uniti, ma suggerisce che *“può ben essere migliore e saggio rimanere con un sistema che si basi sul sistema del reddito e spingere per il miglioramento piuttosto che intraprendere una riconversione massiccia e non testata verso il sistema basato sul consumo”*. Cfr. Joseph J. Thorndike, Dennis J. Ventry Jr, *Giustizia Tributaria . Il dibattito in corso in US*, op. cit., p . 3.

(10) Cfr. *Tax Justice.*, op. cit., (Introduction p. 8) where: *“Tax justice has too often been relegated to the sidelines by tax experts, especially those charged with crafting government policy. When contemplating the harsh reality of a budget deficit or the happier possibility of a*

alcune delle tesi prospettate in passato riguardo alle teorie keynesiane. Lo spreco di risorse, l'uso di risorse per delle politiche clientelari e parassitarie è sempre meno accettata socialmente. (11)

Il libero mercato è stato interpretato (soprattutto in Italia) dalla classe imprenditoriale e borghese, nell'ambito di una concezione del tutto (si passi il termine) parassitaria, strumentalmente antistatalista. Si diceva, infatti, io non voglio controlli sulla mia proprietà, ma allo stesso tempo, voglio utilizzare le risorse pubbliche a mio piacimento e vantaggio personale, senza etica della responsabilità. E magari usufruendo anche delle "migliori" tecniche di evasione ed elusione.

La crisi (12) sta avendo, sia pur con lentezza, l'effetto in Europa di determinare a livello del dibattito politico e teorico, l'abbandono dei piani di deregolamentazione della cd. Agenda di Lisbona. (13)

L'effetto della crisi è stato quello di indebolire i fondamenti teorici dello Stato di matrice neoliberista e di tendenza nordamericana. Ovverosia la assoluta prevalenza del

budget surplus, questions of justice and equity should remain central to the public debate". Cfr "Uneasy Case for Progressive Taxation", Blum, Walter and Harry Kalven Jr, Chicago 1953, University of Chicago Press.

(11) Negli anni settanta si formò in Italia un gruppo di ricerca composto da studiosi e da politici di estrazione cattolica, si chiamò la Lega Democratica, ed ebbe il merito di mettere al centro della propria riflessione l'esigenza di un ampio ripensamento del modello di welfare, che già all'epoca era degenerato in forme di deresponsabilizzazione soggettiva e profonda ingiustizia distributiva. Alla Lega Democratica presero parte: Pietro Scoppola che in seguito provò ancora la via delle riforme istituzionali insieme a Mario Segni e Gorrieri insieme alla dirigenza della Federazione Universitaria Cattolici Italiani ("FUCI"). Dai materiali di quel tempo della Lega Democratica sarebbe bene ripartire se si vuole ancora oggi dare un senso all'impegno dei credenti nella storia. Cfr. Pierluigi Castagnetti su Europa, Novembre 2013.

(12) Nel corso del 2012 tra i Paesi europei è stato adottato il trattato internazionale denominato "Fiscal Compact" [Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria, 2 marzo 2012] che contiene una serie di impegni in tema di bilancio e di politica economico finanziaria per i 25 Stati membri firmatari (non hanno aderito il Regno Unito e la Repubblica Ceca).

(13) Secondo molti è necessario andare nella direzione di un'Unione Europea politicamente ed economicamente più coesa. Una maggiore coesione sociale nelle politiche UE non potrà non portare a maggiore sviluppo e a migliori dinamiche di mercato e, dunque, ad una maggiore ricchezza spendibile. Sarebbe utile al riguardo anche un'armonizzazione delle imposte sul reddito, non solo al fine di evitare delle distorsioni nel mercato. Bisognerebbe andare verso un'Europa dei diritti e non solo dei mercati.

mercato, la tendenza a portare avanti estesi processi di privatizzazione e quindi la corrispondente riduzione dell'intervento statale. (14) (15)

Chi vive di reddito fisso, reddito assoggettato a ritenuta alla fonte, a causa dei bassi redditi non potrà che usufruire prevalentemente dei servizi che gli sono resi dallo Stato. I percettori di reddito fisso (prevalentemente da pensione o stipendio) subiscono un trattamento fiscale di molto difforme rispetto a quello di coloro che sono possessori di rendite da capitale, il di cui reddito proviene prevalente da dividendi. Costoro potranno anche permettersi con tutta probabilità delle sofisticate pianificazioni fiscali per sottrarsi finanche lecitamente al pagamento di tributi congrui. (16)

La riduzione delle disuguaglianze dovrebbe essere posta al primo posto tra gli obiettivi che uno Stato deve perseguire nel rispetto dei diritti fondamentali e del principio di uguaglianza. (17)

A livello comunitario la Commissione Europea hanno messo a fuoco la relazione che sussiste tra tassazione e responsabilità aziendale secondo il documento della Commissione del 25 ottobre 2011, COM (2011) 681, *“Una rinnovata strategia per la responsabilità sociale delle imprese”*. (18)

(14) (...) Un gran numero di economisti, una volta ammiratori di Milton Friedman, si è infatti cospirato il capo di cenere giurando fedeltà alla memoria di John Maynard Keynes e alle sue teorie interventiste.

F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica, Dicembre 2012, p. 8.

(15) “Countries with small ideological distance are appropriate for a delegation form of fiscal governance, while places with high ideological distance are most appropriate for fiscal contracts. Similarly, if parties expect to run together in elections, they can delegate some strategic power to a finance minister, while if they anticipate running against each other they want fiscal contracts. We also by now know something about what type of environment of electoral institutions tends to have small or large ideological distance. Countries with plurality electoral systems approximate two party systems, and they usually have small ideological distances in government. Proportional representation systems are somewhat more complicated”. Cfr, M. Hallerberg, Rolf R. Strauch, Jürgen von Hagen, *“Fiscal Governance in Europe” (Why do Countries have different fiscal institutions?)*. Cambridge University Press, 2009, p. 117 ss.

(16) Il giusto tributo è dovuto, nonostante le rivendicazioni da parte di tali soggetti, di non usufruire dei servizi erogati dallo Stato.

(17) F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, op. cit. che aggiunge: “..senza contare che i paesi caratterizzati da forti disuguaglianze presentano normalmente anche tassi di crescita minori”.

(18) That puts tax in the same category as a dividend a return to the stakeholders in the enterprise. This reflects the fact that companies do not make profit merely by using investors' capital. They also use the societies in which they operate, whether that is the physical

I mercati non valorizzano tutte le categorie di beni. Essi non attribuiscono valore ad esempio a quei beni che pur non costituendo oggetto di uno scambio sono comunque indici comparativi del benessere di una società.

Questi beni sono valorizzati dallo Stato che li individua e ne garantisce la fruizione per mezzo della propria azione regolatrice (legislativa e amministrativa).

Tali beni sono un elemento fondamentale in una società.

Essi riguardano l'ordine pubblico, la sicurezza, ma anche piuttosto la sicurezza sociale, il benessere psicofisico, la salute, l'ambiente salubre, l'identità, le opportunità di crescita umana e intellettuale sociale (l'ascensore sociale) e le opportunità di farsi una famiglia. (19) (20)

infrastructure provided by the state, the people the state has educated, or the legal infrastructure that allows companies to protect their property rights. Tax is the return due on this investment by society from which companies benefit. Moreover, tax is properly due to the state in which a company generates its profit, not to that state to which it can relocate its profit for taxation purposes. www.taxjustice.net.

See also the October publication of Christian Aid, *Tax and Sustainability: a framework for businesses and socially responsible investors Accounting for change* 3, 3 (2011): But businesses also have a role to play in being transparent about their approach to tax and committing to principles of corporate responsibility. European Commission, *a renewed EU strategy 2011–2014 for Corporate Social Responsibility*, Brussels, Oct. 25, 2011, COM (2011) 681 final.

(19) Con riguardo alla questione del cumulo dei redditi familiari fu messo definitivo un punto con la sentenza 15 luglio 1976 dalla Corte costituzionale. Fu un'importantissima sentenza di carattere additivo della Corte che stabilì il divieto di cumulo del reddito di entrambi i coniugi a carico del marito per contrasto evidente con l'art. 53, 3, 2 e 29 della Cost. Il cumulo negava alla moglie lo status di contribuente, in quanto obbligata a imputare i propri redditi al marito, implicando così l'inosservanza del principio di uguaglianza giuridica e morale dei coniugi. Al riguardo vedi C. Sacchetto, (a cura di) *La tassazione della famiglia: aspetti nazionali e comparati*, Bizioli G., stessa opera, Rubbettino, 2010. A. Fedele, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo*, in "Giurisprudenza costituzionale", Giuffrè, Milano, 1976, p. 2159; M. Nussi *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Cedam, Padova 1996. Infine Dossier del Servizio Studi del Senato, (a cura di) M. Magrini, *La tassazione del reddito familiare* n. 42, settembre 2008.

(20) Il recente provvedimento previsto dall'art. 52, comma 1, lettera a), del D.L. n. 69/2013, intervenendo sull'art. 19, D.P.R. n. 602/1973, introduce una nuova forma di dilazione straordinaria delle somme iscritte a ruolo, prevedendo la possibilità per i contribuenti di aumentare il numero massimo di rate fino a 120. Tale possibilità è legata al sussistere di condizioni che determinino una grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica. Al riguardo l'impossibilità per il debitore di seguire un piano ordinario di pagamento è legata al rapporto tra rata teorica e reddito mensile di riferimento, ricorrendo laddove l'importo della rata

Per la maggioranza delle persone avere disponibilità nel loro Paese di una certa gamma di beni “sociali” è più importante di avere un elevato reddito personale e anche della percentuale di crescita del Prodotto Interno Lordo (21).

5) *Tassazione, individuo e collettività*

L’indirizzo liberista più classico è rivolto alla prevalenza della valorizzazione e protezione dei diritti di proprietà rispetto all’interesse fiscale. Mentre l’indirizzo teorico più egualitario (*welfaristico*) al contrario, tende a contrastare il modello propugnato dai fautori della teoria liberale classica, cioè dello “Stato minimo” attribuendo riconoscimento più ampio alla tutela dei diritti sociali.

Quella visione che attribuisce una prevalenza alla tutela dell’individuo piuttosto che alla contribuzione alle spese dello Stato vede nel campo tributario in Gaspare Falsitta uno dei suoi maggiori esponenti.

Egli ritiene che il riconoscimento della titolarità dell’individuo anche nel campo fiscale di diritti (*uti singulus*) e non solo (*uti populus*) sia iniziata in Italia a partire dal Diciannovesimo secolo. (22)

Il Falsitta richiama il De Luca (*Scienza delle Finanze*, Napoli, Stato dei classici italiani, 1858, p. 66), il quale proponeva nei suoi scritti alcuni principi che anticipavano quanto fu successivamente stabilito dall’articolo 2, della Costituzione.

Il De Luca scriveva: *“or tal è il diritto dell’imponibilità da contenere insieme l’idea del dovere e viceversa: in modo che chi ha il diritto di imporre, ha il dovere insieme di farlo secondo il diritto, o secondo giustizia, e chi ha il diritto di essere gravato, ha insieme il diritto di essere trattato secondo giustizia”*.

sia superiore al 20% del reddito mensile del nucleo familiare del richiedente accertato mediante l’indicatore della situazione reddituale per le persone fisiche e tra rata teorica e valore della produzione (rapporto superiore al 10%) per le imprese.

(21) Il Papa Francesco nella Sua Esortazione apostolica “*Evangelii Gaudium*” rilancia la necessità del dialogo sociale.

(22) L’ispirazione di questa teoria proviene dalla teoria del “contrattualismo” propugnata da John Locke (fondatore del pensiero liberale). Cfr. J. Locke, “*The second Treatise*”: “every person has a property in her own person and her labour”. In L. Mengoni, *Proprietà e libertà* in Riv. Critica di diritto privato, 1988 pp. da 427 a 431. A. F. Von Hayek (Pensiero del costituzionalismo liberale) “*The road to serfdom*”, Chicago, 1944.

Il diritto inviolabile del contribuente, comunque anche secondo Falsitta, è il diritto al rispetto dei principi della *giusta imposta* e della disciplina costituzionale che regola il fenomeno fiscale specificata dagli artt. 2, 3, 53 Cost.

Il modello valorizza le disposizioni fiscali in “distributive” e “redistributive” anziché la difesa assoluta dei diritti di proprietà. (23) (24)

Il filosofo John Rawls viene citato in alcune opere dal Prof. Franco Gallo, evidenziando come per Rawls il diritto di proprietà (che le teorie liberali classiche vorrebbero tutelare in senso assoluto) trae un suo fondamento morale, non soltanto dalla persona che ne ha legittima titolarità, ma anche da una rete di regole, di procedure e istituzioni, grazie alle quali il diritto di proprietà è acquisito e tutelato.

Tali regole sono “giuste” se prevedono che le prestazioni patrimoniali imposte, corrispondano agli strumenti a disposizione dello Stato per il sostenimento di politiche egualitarie, per produrre i beni pubblici e infine dei conti, per poter realizzare una giustizia [re]distributiva.

In tale ottica un sistema fiscale andrebbe valutato in funzione dell’efficacia con cui promuove gli scopi che gli sono stati affidati in Costituzione e tra questi c’è indubbiamente quello della redistribuzione e della realizzazione tendenziale di un ordine sociale più equo.

(23) Al riguardo: “I tributi dovrebbero invece considerarsi parte inestricabile di un moderno sistema complessivo (*rule of law*) di diritti proprietari, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, seconda dei casi, a espandere, tutelare e proteggere: sul piano etico, giustizia o ingiustizia nella tassazione dovrebbe solo significare giustizia o ingiustizia in quel sistema dei diritti proprietari e di mercato che risulta (anche) dal regime di tassazione” cit. F. Gallo: “*Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*”, Il Mulino, Bologna, 2007, pp. 61-62.

(24) Tuttavia il Falsitta, riprendendo Bobbio, afferma che: “la dottrina de diritti dell’uomo presupporrebbe una concezione individualistica della società e dello Stato, risolvendosi nell’affermazione che prima viene l’individuo, che ha valore di per se stesso e poi viene lo Stato e non Viceversa. Lo Stato é fatto per l’individuo e non l’individuo per lo Stato”. E l’art. 2 della Dichiarazione dei diritti dell’uomo del 1789, dove é scritto che la tutela dei diritti naturali e imprescrittibili dell’uomo é [lo scopo di ogni associazione politica]; N. Bobbio, [Teoria generale della politica, To, Einaudi, 1999, p. 437]. G. Falsitta in “Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario” S. La Rosa (a cura di), Giuffré, 2008.

6) L'Assemblea Costituente

Coloro che fecero parte della Assemblea Costituente italiana ebbero in mente che il mercato non doveva essere lasciato libero in maniera assoluta di autoregolarsi.

Alcuni interventi in Assemblea costituente possono ben riassumere ancora oggi lo spirito che animava i Padri costituenti sui temi economici.

Palmiro Togliatti nell'ottobre del 1946 descrive così la posizione dei comunisti: “ *Si sta scrivendo una Costituzione che non è una Costituzione socialista, ma è la Costituzione corrispondente a un periodo transitorio di lotta per un regime economico di coesistenza di differenti forze economiche che tendono a soverchiarsi le une contro le altre. In questo periodo è evidente che la lotta che si conduce non è diretta contro la libera iniziativa e la proprietà privata dei mezzi di produzione in generale, ma contro quelle particolari forme di proprietà privata che sopprimono l'iniziativa di vasti strati di produttori e, particolarmente, contro le forme di proprietà privata monopolistiche, specie nel campo dei servizi pubblici*”. Già in precedenza Togliatti si pronunciò per un'economia controllata a condizione che: “ *il controllo di cui si può parlare oggi non è altro che il controllo che viene introdotto in tutte le società bene ordinate quando ci si trova di fronte a situazioni di emergenza, nelle quali, se lo Stato non interviene per limitare la libertà assoluta della speculazione, si creano nuovi squilibri e si va verso la catastrofe*” . (25)

Tutti i partiti politici convergevano verso l'idea di una Costituzione che pur salvaguardando i principi del capitalismo assicurasse anche il miglioramento della persona umana e creasse la possibilità di una migliore distribuzione del reddito.

Nella Costituzione del 1948 lo Stato “non crea, ma riconosce e tutela i diritti degli individui e delle comunità e provvede ai bisogni comuni” . (26)

Le teorie liberali e riformiste assegnano allo Stato un'efficiente e rilevante funzione redistributrice e regolatrice andando verso la direzione della garanzia dei diritti di libertà e di welfare per i cittadini, “senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione,

(25) A. Rosa, *I Rapporti economici*, in *Dialoghi sulla Costituzione*, op. cit. p. 162.

(26) G. Buttarelli, *Diritti fondamentali e libertà d'iniziativa economica* Relazione alla Conferenza internazionale *Privacy: da costo a risorsa*, Roma, 5-6 dicembre 2002. Cfr. A. Rosa, *I Rapporti economici*, in *Dialoghi sulla Costituzione*, op. cit. p. 163.

di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali”, così come prevede il primo paragrafo dell’art. 3 della Costituzione.

Anche la teoria riformista e *welfaristica* propugnano una funzione minima dello Stato, e però non intrusiva ma al contempo efficiente dello Stato.

Lo Stato ha il dovere nel suo agire di porre al centro la persona, la sua realizzazione e il rispetto della dignità, l’uguaglianza, e parità di condizioni e di opportunità di partenza per i cittadini, per quelli con maggiori risorse iniziali e quelli invece meno forniti di risorse in partenza.

Sfortunatamente si è riscontrato che in Italia la concreta applicazione dei principi di “solidarietà” è stata spesso travisata. Si è spesso andati oltre, facendo prevalere la tutela di interessi corporativi e di “gruppi”, intesi come dei centri chiusi d’interesse, o addirittura di potere, a tutto discapito dei diritti di libertà. Questo ha portato ad una consequenziale compressione dei diritti di cittadinanza del singolo che non è stato sufficientemente tutelato al di fuori di quegli organismi corporativi.

La mancata tutela di tutti può dar luogo a fenomeni di “crisi fiscale dello Stato sociale”, sia sotto il profilo dell’eccesso di spesa che della scarsità di risorse fiscali funzionali a detta spesa (27).

La Finanza è stata per molto tempo percepita come un’attività di dubbia è stato già detto nel primo capitolo.

(27) In Europa gli strumenti che sono stati messi in campo per combattere la crisi finanziaria, poi fiscale e ora dell’economia e dell’occupazione sono stati e sono diversi. A Sustainability Council for *Europe Monetary Union* (EMU). The fiscal framework of EMU needs improvements in two directions: less focus on short run fiscal flows and stronger surveillance and monitoring procedures. At the heart of the proposal that follows is the idea to replace the rigid rules by a judgmental assessment of the fiscal situation and outlook of each Euro - area member state and to entrust the judgment of sustainability to an independent institution, the European Sustainability Council. The proper link between the EMU’s long – run interest in sustainability and short-run constraints and exigencies on fiscal policy would be preserved by the independence of the Sustainability Council from short-term political pressure. Since the Council would strictly focus on sustainability and it would have no operational powers in fiscal policy setting, there would no risk that it might undermine the independence of the European Central Bank “ECB”. The Council would support the functioning of monetary policy by exerting political pressure on governments to align their fiscal policies with the long term sustainability requirement. Cfr, M. Hallerberg, Rolf R. Strauch, Jürgen von Hagen, “*Fiscal Governance in Europe*” *Op. cit. supra*. [Preserving Sustainable Public Finance: A Sustainability Council of EMU], p. 191 ss.

Se si leggono gli scritti di Amartya Sen di più di venti anni fa, si comprende perché già allora Sen si chiedeva: “How is it possible that an activity that is so useful has been viewed as being morally so dubious?” Come fosse possibile che un’attività utile anzi essenziale per lo sviluppo e il benessere economico possa essere considerata così moralmente dannosa. (28)

A. Sen nei suoi scritti ricorda tutta una serie di episodi storici, come quelli di Gesù che guida i prestatori di denaro dal tempio, Solone fa cancellare i debiti, vietando molti tipi di prestiti nella Grecia antica, Aristotele descrive l’interesse come *la creazione innaturale e ingiustificata di denaro dal denaro*.

Per Amartya Sen la finanza è: “*Finance plays an important part in the prosperity and well - being of nations*”. *It is crucial for sharing and allocating risk, especially for poorer societies and people, insofar as risk aversion decreases with wealth. It is crucial for transferring resources over time and removing the liquidity constraints that hamper the economy and the exploitation of ideas. It is very important in promoting economic growth, especially by fostering innovation*”. (29)

Un insieme di cause sociali e culturali hanno condotto l’Occidente verso una *seria compressione dei diritti sociali e di cittadinanza* che inevitabilmente scatenano una crisi politica e quindi anche fiscale senza precedenti. (30)

(28) A. Sen, Money and value: on the ethics and economics of finance, Vedi Paolo Baffi, Lecture on Money and Finance, Rome, Bank of Italy, 1991, p. 28. in V. Visco, The “*Aftermath of the Crisis: Regulation, Supervision and the Role of central Banks*”, Banca d’Italia, Harvard - Kennedy School Lecture, 16 October, 2013.

(29) V. Visco Speech at the “Harvard Kennedy School”, Cambridge, 16 October 2013, p. 5.

(30) La finanza strutturata utilizzata dalle banche ha fatto sì che il rischio si trasferisse a carico della moltitudine dei risparmiatori, espandendo a dismisura la vendita dei prodotti finanziari complessi, rispetto ai quali, il comune cittadino non ha alcuna possibilità di fare un’adeguata valutazione del grado di rischio. The structured finance products and the OTD (Originate to Distribute Model) intermediation model can facilitate risk management. The granting of mortgages to households is favoured by the possibility of managing the related interest- rate risk; the internationalization of firms depends crucially on the possibility of hedging foreign exchange risk; and the provision of retirement saving products at low cost over very long time horizons benefits from the ability to mitigate the impact of fluctuations in security prices. With the OTD model, credit risk is not concentrated in the banks’ books, but is potentially dispersed among a multitude of investors. By making bank loans tradable, it reduces their illiquidity premium thus decreasing their cost]. Cfr. Cit. supra V. Visco Harvard Kennedy School, Cambridge, 16 October 2013.

7) *La Chicago Law School - l'Economic Analysis of Law*

Negli anni Settanta negli Stati Uniti si sviluppò una scuola di pensiero basata sull'*Economic Analysis of Law* (31).

Tale scuola di pensiero si fonda su di una opposizione netta alla logica interventista in economia. Essa infatti si radica nel filone di pensiero liberale che ha avuto le sue radici nell'Inghilterra del Seicento e Settecento (vedi John Locke, Stuart Mill).

Questo filone di pensiero, come si sa, si è poi evoluto in termini costituzionali e politici nell'ex colonia britannica d'oltreoceano, divenuta in seguito la più grande potenza mondiale, gli Stati Uniti d'America.

L'Economic Analysis of Law ha inteso fornire gli elementi per operare una scelta corretta tra i diversi significati economici che un testo legislativo può determinare, tenendo per riferimento "il benessere collettivo". (32)

L'efficienza dell'azione di governo porta all'accentuazione del benessere collettivo, mentre la giustizia redistributiva è identificata come conseguenza in termini di equità delle norme giuridiche sotto l'aspetto della ripartizione tra i consociati del benessere collettivo.

(31) L'analisi economica del diritto (AED) si basa sul duplice presupposto che il diritto abbia implicazioni importanti per il sistema economico e che tali implicazioni possano essere proficuamente studiate utilizzando gli strumenti tradizionali della teoria economica. Di conseguenza, i concetti fondamentali del diritto, quali la proprietà, la responsabilità civile, il contratto, l'impresa, etc. sono studiati secondo una prospettiva in cui vengono valutate le implicazioni dei diversi assetti normativi sulle decisioni economiche di imprese, cittadini e istituzioni e sull'andamento del sistema economico complessivo. Questo metodo, in sostanza, usa la teoria economica per formare e conoscere il contenuto e gli effetti delle norme giuridiche (questo è valido soprattutto per i fini redistributivi della norma fiscale). Cfr. L. Alberto Franzoni, Daniela Marchesi, "*Economia e politica economica del diritto*", Introduzione, op. cit. supra.

(32) Per quanto le interazioni tra diritto ed economia siano state oggetto di studio sin dagli albori della scienza economica, la moderna economia del diritto è piuttosto recente. La sua nascita è fatta risalire convenzionalmente con la pubblicazione dell'articolo di Ronald Coase ("Il problema del costo sociale"), nel 1960. Da allora la disciplina ha avuto una crescita esponenziale, soprattutto negli Stati Uniti, paese dove la scienza giuridica è sempre stata tradizionalmente più aperta ai contributi di altre discipline. Cfr. L. A. Franzoni, D. Marchesi, "*Economia e politica economica del diritto*", op. cit. p. 8.

In sintesi, l'analisi economica del diritto offre gli strumenti analitici ritenuti indispensabili per la valutazione delle scelte normative che incidono sulla sfera economica di imprese e di cittadini contribuenti.

Hanno dato alla formazione di questa scuola di pensiero un contributo fondamentale degli studiosi Guido Calabresi e Richard A. Posner. (33) Posner fu colui che approfondì in modo particolare l'analisi economica del diritto tributario.

Calabresi orientò i suoi studi nella direzione di un'analisi normativa che sviluppò alla Yale Law School (34), la quale si confrontava con la diversa visione propugnata da Posner nei suoi studi alla University Chicago Law School. (35) Quest'ultima era una visione che voleva descrivere i meccanismi che presiedono il funzionamento dell'ordinamento giuridico interpretando la norma per mezzo dell'analogia e con il sostanziale contributo delle scienze naturali.

Posner si avvicina in seguito all'analisi normativa perseguendo la formulazione di norme che garantiscono la realizzazione di transazioni (scambi, assegnazioni di risorse materiali e immateriali) in grado di massimizzare il benessere complessivo, e fondandosi definitivamente sull'assunto che data la scarsità delle risorse l'obiettivo è la massimizzazione del benessere. (36)

In sostanza l'analisi economica del diritto proponeva di studiare il fenomeno giuridico attraverso una logica più prossima a quella economica. E in questo contesto assumeva peculiare rilievo anche il diritto tributario.

Posner, dedicò una parte del suo lavoro alla "taxation", osservando che *"la legislazione tributaria talvolta tende a modificare l'allocazione delle risorse o la distribuzione del benessere, ma soprattutto mira a coprire le spese riguardanti i servizi pubblici, sebbene*

(33) R. A. Posner, *"Economic Analysis of Law"*, I ed., Boston 1973, VI ed. Aspen - New York, 2003.

(34) Uno dei primi fondamentali lavori che segnò la nascita della "EAL" è l'articolo di Guido Calabresi, *"Some thought on Risk Distribution and the Law of Torts"*, pubblicato nel 1961 sullo Yale Law Journal.

(35) R. A. Posner, *"Review of Guido Calabresi"* The Cost of Accidents. A legal and Economic Analysis of Law, University of Chicago Law Review, 1970; W.Z. Hirsh, *"Law and Economics: an Introductory Analysis"*, 1979; J.M. Oliver, *"Law and Economics"*, Allen and Unwin, London, 1979; H.D. Assmann, C. Kirchner, H. Schanze, *Okonomische Analyse des Rechts*, Munchen 1978.

(36) Cfr. A. Amatucci, *"Il contributo dell'Economic Analysis of Law"*, in Studi in onore di E. De Mita. Università Cattolica del Sacro Cuore, Milano, Jovene ed. 2012, p. 22.

inevitabilmente comporti delle conseguenze sia allocative che redistributive". Secondo questa impostazione se il legislatore perseguisse soltanto fini di entrata, allora: *"la legge tributaria produce effetti extrafiscali (economici e sociali) incontrollati . (37) (38)*

Negli anni Ottanta veniva a maturazione la scuola di pensiero americana attraverso l'elaborazione da parte degli economisti di alcune regole giuridiche che fossero anche efficienti economicamente. A seguito di questi studi si determinò l'adesione all'"Economic Analysis of Law" della Amministrazione Federale US.

Il metodo sviluppato in US e in particolare da Williamson (39) utilizza le tecniche economiche come la teoria dei giochi o la "behavioral economics" nell'analisi degli effetti economici delle norme. Il rapporto tra economia e diritto viene inteso in modo paritetico. Il metodo economico ha autonoma evoluzione scientifica, così da rendere l'economia più interessante e il diritto più efficiente. (40) In sostanza è il modello economico che si adegua a quello giuridico, dando vigore alla logica altruistica che anima la redistribuzione tramite l'intervento pubblico in economia (41).

Il ruolo *dell'Economic Analysis of Law* impegna quindi anche la teoria generale dell'interpretazione. (42) La modellistica economica agevola l'interprete nel prevedere quale sarà l'incidenza della norma sui comportamenti dei soggetti.

(37) A. Amatucci, op. cit. p. 22, Il Posner è citato da R. Sacco in "L'interpretazione in Le fonti del diritto italiano", 2) le fonti non scritte e l'interpretazione. In Trattato di diritto civile, diretto da R. Sacco, Torino 1999, p. 230.

(38) La Ley General Tributaria spagnola del 1963 stabilisce all'art. 4 che i tributi sono strumenti di politica economica e rende evidenti i fini economici del tributo. Fernando Sainz de Bujanda pubblicò nei due decenni successivi un manuale fondamentale di diritto finanziario (El sistema de derecho financiero, 2 volumi, Madrid 1977, 1985) si diffuse così nel Paese iberico *l'interpretación económica della legge tributaria*. Da A. Amatucci, *"Il contributo dell'Economic Analysis of Law"*, op. cit.

(39) Williamson, "Economic Organization. Firms, Markets and Policy Control". New York, 1986. trad. It. *L'Organizzazione economica. Imprese, mercati e controllo politico*, Bologna 1991.

(40) D. Friedman, che proveniva dalla Chicago Law School, analizza le teorie di Posner e ha avuto il merito di avere dato origine alla terza generazione *dell'Economic Analysis of Law*.

(41) A. Amatucci, op. cit. supra.

(42) Suscita interesse approfondire dei rapporti tra l'analisi economica del diritto e la tedesca Begriffsjurisprudenz, la quale mirava a consentire la comprensione del testo e la deduzione della norma dal concetto, che proverrebbe dalla coscienza popolare.

I fini della norma sono individuati considerando gli effetti dello strumento di politica economica e sociale assunto dalla legge (43).

La migliore allocazione delle risorse è il bene pubblico cui deve tendere la “mano pubblica” nell’economia.

Anche lo strumento sociologico ha suscitato un notevole interesse tra i giuristi. Per mezzo della mediazione dell’interprete la legge esprime un’aspirazione diffusa nella società, che coinvolgono i criteri di giustizia, di buona fede, di onestà, colpevolezza, ingiustizia, abuso etc. La piena comprensione della norma giuridica si realizza attraverso l’interpretazione che valuta l’istanza sociale di cui il legislatore è destinatario (44).

L’Economic Analysis of Law afferma che l’efficienza e la giustizia incidono sul benessere collettivo. L’efficienza porta ad aumentare il benessere collettivo, mentre la giustizia redistributiva si può identificare con l’equa conseguenza delle norme giuridiche e la ripartizione del benessere. (45)

In conclusione il valore della giustizia redistributiva non deve essere considerato isolatamente nel campo del diritto. (46) I diritti sociali possono giustificare la giusta limitazione dei diritti economici, i quali potranno riespandersi in condizioni di crescita economica e di sviluppo sociale.

8) *Benvenuto Griziotti e la Scuola Pavese,*

Benvenuto Griziotti fu il fondatore della c.d. Scuola di Pavia. Egli contribuì a gettare le basi *dell’Economic Analysis of Law* in Italia (con cinquanta anni di anticipo rispetto alla sua nascita negli USA. Elaborò il metodo integralista nello studio del diritto finanziario:

(43) F.S. Cohen, “Ethical Systems and Legal Ideals. An Essay on the Foundations of Legal Criticism”, New York 1933, Cornell University.

(44) Ai fini che qui interessano, sotto il profilo dell’abuso del diritto in campo tributario, di fondamentale importanza è stata la sentenza della Corte di Giustizia dell’Ue nel caso Halifax, C-255/02, del 21.02.2006. La questione riguardava l’abuso del diritto alla detrazione d’imposta dell’Imposta sul valore aggiunto. Halifax plc v Commissioner of Custom and Excises, case C-255/02, decided with judgement 21.02.2006.

(45) A. Amatucci, “Il contributo dell’Economic Analysis of Law”, op. cit. p. 43 ss.

(46) *L’Economic Analysis of Law*, individua nelle finalità economiche e sociali della legge lo strumento per la determinazione del significato del testo legislativo.

con questa metodologia gli aspetti giuridici, economici, tecnici e sociali del fenomeno finanziario andranno studiati contemporaneamente.

Ad avviso di Griziotti il lavoro interdisciplinare consiste nello studio integrale dei fatti finanziari, ciò lo persuase all'elaborazione del metodo di interpretazione funzionale delle norme di diritto finanziario.

L'interpretazione teleologica, che punta a considerare quale è lo scopo (47) perseguito dal legislatore è una componente fondamentale dell'interpretazione funzionale di Griziotti. L'elemento funzionale dell'analisi di Griziotti sul piano metodologico dello studio della norma giuridica è il "principio della realtà economica", che significa che gli istituti giuridici devono essere esaminati necessariamente su di un piano sostanziale. Egli ricorre all'interpretazione adeguatrice anche se basterebbe il principio della realtà economica a identificare il "*diritto economico*".

Gli studi di Griziotti si basavano su di un modello "interventista" dello stato, pertanto egli sosteneva che le leggi tributarie dovevano essere interpretate (a mezzo della loro interpretazione analogica e adeguatrice) principalmente sulla base dei loro effetti economici.

Gli studi successivi in Italia, soprattutto quelli svolti negli anni Sessanta e Settanta dalla Scuola Napoletana dell'Università Federico II, dimostrarono attraverso l'analisi del bilancio dello Stato quale strumento di programmazione economica, il fondamento costituzionale della metodologia dell'analisi economica del diritto.

In particolare furono evidenziate da questa Scuola le finalità redistributive che la legge persegue con la progressività delle imposte e la spesa sociale.

9) *L'Utilità sociale e mercato*

Le prestazioni di sostegno che lo Stato offre a favore di coloro si trovano in situazioni di svantaggio devono essere effettive. Ciò significa che si deve valorizzare l'eguale *condizione di partenza e la libera iniziativa economica*, al contempo, garantire la piena ed effettiva tutela dei diritti economici sociali.

(47) Il grande, San Tommaso d'Aquino, professore di teologia a Napoli nel 1272, precisava che la legge è non il diritto stesso, bensì una certa ragione del diritto (in Summa Theologica I/II: questione 57, articolo 1). Nel pensiero di San Tommaso, l'etica della virtù costituisce una idoneità a perseguire un fine, che per la legge è il bene comune.

L'iniziativa economica privata, secondo l'impostazione in Costituzione, dovrebbe perseguire non solo il fine particolare del singolo operatore di mercato, ma anche una "funzione sociale", essendo orientata a conseguire i beni dell'utilità sociale e della dignità umana.

Non a caso la Corte costituzionale ha interpretato l'espressione "utilità sociale" di volta in volta facendo riferimento all'intento di perseguire quel determinato fine e all'idoneità dei mezzi preposti per raggiungerlo (sentenze n. 63 del 1991; n. 446 del 1988; n. 20 del 1980; n. 388 del 1992). La Corte non ha dato una nozione valida e unica per tutti i casi.

(48)

Certo è che anche dal punto di vista della Corte costituzionale, l'utilità sociale è un concetto in costante evoluzione, da adattare ai tempi e da verificare di volta in volta secondo parametri di "proporzionalità" e di "ragionevolezza" anche con rispetto alla limitazione dei diritti di proprietà.

Il mercato non è solo il luogo degli scambi economici ma è anche il luogo in cui si devono bilanciare valori e gli interessi in nome del principio del rispetto della persona.

(49)

I principi di concorrenza, sussidiarietà, stabilità presenti nell'impianto della Carta costituzionale sono conciliabili con le libertà fondamentali previste dai Trattati europei.

(48) L'utilità sociale è servita a giustificare l'introduzione di limiti in materia di pianificazione urbanistica, di pianificazione nel settore dell'attività estrattiva o dei rifiuti, per contemperare l'interesse economico dell'impresa alle esigenze di tutela ambientale e salvaguardia della salute dei cittadini, considerati quali interessi pubblici idonei a giustificare il sacrificio di singoli interessi privati. Il richiamo all'art. 41 Cost., per esempio, è servito a giustificare il divieto di pubblicità dei prodotti da fumo perché nella nozione di utilità sociale rientra anche la salute. A. Rosa, *"I Rapporti economici"*, in *"Dialoghi sulla Costituzione"*, (a cura di) M. Imperato, M. Turazza, op. cit p. 164.

(49) Un segnale può essere l'affermarsi del concetto di responsabilità sociale delle imprese. Non a caso alcuni imprenditori inglesi già nel diciannovesimo secolo, in piena rivoluzione industriale, decisero di iniziare a investire anche in aree estranee al reddito, fornendo, per esempio, qualche forma di welfare per i loro dipendenti. Per un'impresa, oggi un comportamento socialmente responsabile può essere un investimento che concorre a creare profitto e competitività. Contribuendo a perseguire obiettivi sociali (sia all'interno che all'esterno dell'azienda) e alla tutela dell'ambiente, l'impresa accresce la competitività, migliora la sua stabilità e aumenta le prospettive di sviluppo. A partire, dal mese di luglio 2013, il calcolo del PIL (GDP) negli Usa sarà modificato per tenere conto dei fattori sociali e di benessere.

Riguardo ai diritti fondamentali scolpiti nella Carta costituzionale Giorgio La Pira, in un suo articolo di commento alla Costituzione pubblicato nel 1948, si esprimeva nei seguenti termini: *“il principio basilare che dà fondamento a tutta la Costituzione, e al quale bisognerà riferirsi quando sorgeranno problemi d’interpretazione intorno allo spirito della Costituzione è previsto all’art. 2 Cost. ossia il riconoscimento dei diritti inviolabili dell’uomo da parte della Repubblica (...) e la richiesta di adempiere, sia come singolo sia nelle formazioni sociali, ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale (50).*

(50) Giorgio La Pira è stato sindaco di Firenze, terziario domenicano, servo di Dio per la Chiesa cattolica. La Pira svolse un’opera apprezzata nell’ambito della *“Commissione dei 75”*, specialmente nella redazione dei Principi Fondamentali. L’attuale art. 2 della Costituzione venne modellato attorno alla sua proposta iniziale. La sua Relazione alla *“Sottocommissione”* accostò la centralità dell’individuo secondo la tradizione cristiana alla religione di stato di stampo hegeliano realizzata dal fascismo in Italia. A causa di tale esperienza storica trovava necessaria una specifica menzione dei diritti umani nella Costituzione italiana, per la prima volta nella storia dell’Occidente.

PARTE II

GLOBALIZZAZIONE E DIRITTI DI PROPRIETÀ

10) La sovranità

Se si vuole trattare di globalizzazione economica e di crisi dei sistemi fiscali nazionali (1) occorre dapprima inquadrare il significato di sovranità.

La sovranità nell'accezione terminologica usata oggi era sconosciuta nel Medioevo laddove con il termine sovranità veniva indicata la sede ultima del potere: *summa potestas, summum imperium, maiestas, plenitudo potestatis*.

Il termine sovrano nel Medioevo era utilizzato con un'accezione peculiare, indicando una posizione di preminenza o di superiorità in un sistema gerarchico. (2) Ciò

(1) The current age of globalization can be distinguished from the previous one (from 1870 to 1914) by the much higher mobility of capital than labor (in the previous age, before immigration restrictions, labor was at least as mobile as capital). This increased mobility is the result of technological changes (the ability to move funds electronically) and the relaxation of exchange controls. The mobility of capital is linked to tax competition in which sovereign countries lower their tax rates on income earned by foreigners within their borders in order to attract both portfolio and direct investment. Tax competition, in turn, threatens to undermine the individual and corporate income taxes, which traditionally have been the main source of revenue (in terms of percentage of total revenue collected) for modern welfare states. The response of developed countries has been first, to shift the tax burden from (mobile) capital to (less mobile) labor, and second, when further increased taxation of labor becomes politically and economically difficult, to cut the social safety net. Thus, globalization and tax competition lead to a fiscal crisis for countries that wish to continue to provide social insurance to their citizens at the same time that demographic factors and the increased income inequality job insecurity and income volatility that result from globalization, render such social insurance more necessary. The result is increasing pressure to limit globalization (e.g., by re-introducing exchange controls) which risks reducing world welfare. Reuven S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition And The Fiscal Crisis Of The Welfare State* - Introduction - Harvard Law School, Public Law and Legal Theory. Working Paper Series [SSRN], Spring 2000.

nonostante nella concezione medievale, gli stessi vincoli comunitari del monarca medievale denotano una profonda ambivalenza e del concetto di sovranità. Infatti il rispetto delle comunità e degli ordini valeva anche come dipendenza dagli stessi subordinati; per cui il potere dipendeva dal *consensus* dei sudditi. (3)

Il potere monarchico medievale era fondato su di una legittimazione esterna e sacrale che lo rendeva soggetto alle resistenze della Chiesa e dei sudditi. Tale sovranità discendeva dal potere divino (sovranità limitata). A tale riguardo il monarca era il garante di un ordine la cui articolazione plurale era sancita da un diritto consuetudinario intangibile dallo stesso sovrano.

La sovranità verso il principe medievale era quindi intimamente connessa a delle valenze religiose. Tuttavia, in seguito la filosofia politica disegnerà la sovranità assoluta come una caratteristica del potere politico come tale, indipendente da ogni valenza religiosa.

Con la Riforma protestante, in particolare con il pensiero di Martin Lutero, si attua la rottura definitiva dal mondo medievale e si aprono spazi verso un'autorità secolare, la quale, pur in virtù di un'investitura divina, godrà di una indipendente e completa giurisdizione sovrana.

Lutero prefigura i due regni, quello spirituale della libertà interiore, e quello secolare, nel quale al momento spiritualistico di libertà interiore agisce da contrappeso il momento dell'obbedienza al potere della spada.

La complementarità tra i due regni si esprime attraverso la figura del principe devoto.

Il movimento di riforma luterana porta con se due eredità: la creazione di una soggettività nuova e autonoma nel rapporto diretto con Dio in una prospettiva dunque egualitaria, e il rilievo autonomo assunto dal potere politico, che è assoluto in quanto istituito da Dio per fini che non sono di questo mondo.

Con Jean Bodin successivamente viene avviato il tentativo di rinvenire su basi razionali il fondamento e la legittimazione dello Stato, che è visto come il luogo della realizzazione del bene supremo dell'essere umano. In tal modo si segna la nascita di uno Stato laico che va oltre i richiami della natura divina del potere.

(2) Cfr. sul punto Matteucci, (voce) *Sovranità*, in Dizionario Politico, a cura di Bobbio, Matteucci, Pasquini, Torino, 1983, p. 1104.

(3) M Ferrante, *Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria*, in Quaderni del Dipartimento di Diritto ed Economia Facoltà di Economia - SUN, ed. Jovene, Napoli, 2006, I, p. 6.

Bodin definisce lo Stato come “il governo giusto che si esercita con potere sovrano su diverse famiglie e su tutto ciò che esse hanno in comune”. (4) E’ nella prospettiva del perseguimento del bene comune che sono giustificate le prerogative del potere sovrano, che nell’opera di Bodin trovano una loro prima efficace teorizzazione.

Con la filosofia di Jean Bodin si mette in risalto che nella *republique* il governo domestico delle famiglie ed il governo pubblico dei beni messi in comune dalle stesse famiglie risultano legati da un rapporto di reciproca interdipendenza, dove l’esistenza della attività pubblica dello Stato è funzionale alla sopravvivenza e utilità della dimensione privata della società. Ed è proprio quest’utilità reciproca, insieme alla definizione legale dei rispettivi ambiti che conferirà più forte legittimità al potere assoluto del re. Il sovrano quanto più agisce nel rispetto dei limiti e delle funzioni che gli sono stati assegnati, tanto più è e sarà assoluto. (5)

E’ con Thomas Hobbes che si compirà il processo di razionalizzazione della funzione di sovranità dello Stato. La filosofia di Hobbes si fonda sulla idea che la costruzione politica avviene in un ambito artificiale e non divino. L’ambito della sovranità è sottratto alla legge di natura per essere costruito dall’uomo con mezzi umani.

La costruzione dello Stato nel pensiero di Hobbes, e del giusnaturalismo, procede dunque dall’individuo. Il potere politico si basa su di un patto che gli individui stipulano per uscire da uno stato di natura pernicioso e insicuro. In natura si rinvergono solo i diritti naturali (la vita, la libertà e la proprietà) che tuttavia, hanno bisogno di essere tutelati per mezzo della dimensione artificiale e razionale costituita dalla politica. (6)

Il comune ceppo del contrattualismo razionalistico si svilupperà poi secondo diversi percorsi che si dirigeranno verso la teoria assoluta dello Stato di Hobbes, al liberalismo di Locke, alla democrazia (7) di Rousseau (8), allo Stato costituzionale di diritto di stampo Kantiano.

(4) Bodin J., “*I sei libri dello Stato*”, Torino, 1964 – 1997, I, 1, p. 159.

(5) M Ferrante, *Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria*, op. cit. p. 9.

(6) L’antica contrapposizione tra giusnaturalismo e giuspositivismo risale alla domanda che Socrate rivolse a Eutifrone: *E’ giusto ciò che piace agli dei o piace agli dei ciò che è giusto?* V. Platone, Eutifrone, XII.

(7) Most of obvious moral values are presupposed by a democratic system as that of equal moral agency of every human being, expressed in their equal capacity to influence public decisions. At first glance, democracy as a system is based on particular, strong (and, by implication, controversial) moral values. The very choice of a democratic system, and a commitment to the

Con Hobbes nasce la concezione della relazione stretta tra potere legislativo e sovranità. La legittimità della legge tuttavia risiede dalla sua provenienza, dal soggetto titolato a legiferare, il sovrano appunto. (9) Esso incarna la razionalità di tutti ma non è vincolato

maintenance and defence of democracy against the alternative institutional systems, is not in itself value-neutral. (Law's Legitimacy and Democracy) Democracy without Values, Cfr. W. Sadurski, "Equality and Legitimacy", Oxford University Press, 2008, p. 18 ss.

(8) Fa riferimento alla concezione di democrazia di Rousseau anche W. Sadurski, "Equality and Legitimacy", cit. supra: The distinction between two types of motivation, interests and values, correspond to a classical debate between adherents of a "pluralistic" conception of democracy and those preferring a Rousseauian one. The former, taking their inspiration from Jeremy Bentham – find it both empirically plausible and normatively acceptable that people vote on the basis of their interests, and the aggregate public decision that tries to accommodate those various and divergent preferences is the only matrix of a "public good" that we can have. The latter, following Jean Jacques Rousseau, reject interests-based decisions as inappropriate in a democracy; whoever (whether a voter or a representative of the voter) tries to gauge his or her interests as the basis for their decisions, answers the wrong question to ask is: which of the alternative proposals is most congruent with my view about the public good? Even though we know, contra Rousseau, that we will encounter fundamental disagreements among members of society in answering this type of question, it will be a different disagreement from that generated by conflicts of interests. In rejection of Bentham's vision and by endorsement of Rousseauian democracy in which people vote on the basis of ideals rather than interests see (on this contrast) Jeremy Waldron, "Liberal Rights", 392-421, see also J. Rawls "Political Liberalism", 219-220 (endorsing Rousseau's view of voting as "ideally expressing our opinion as to which of the alternatives best advances the common good", and contrasting it with the view that "people may properly vote their preferences and interests").

(9) Nella teoria moderna la discussione impostata da Raz spiega la concezione della legittimità, ovvero, ci porta direttamente nel cuore della relazione tra democrazia dei legislatori e legittimazione della legge. (The justification of law and the obligation of citizens to obey it), the called Joseph Raz's "service conception" of legitimate authority. Cfr. W. Sadurski, "Equality and Legitimacy", op. cit. "Legitimacy of Law and the Service Conception of Authority", p. 2.

Secondo la teoria della mediazione in Raz si rileva che: "the dependence and the normal justification theses regards the authorities as mediating between people and the right reasons which apply to them". The authority judges and pronounces what the people ought to do according to right reason". J. Raz, "Ethics in the Public Domain", p. 215. R. Dworkin's example of Lincoln's suspension of habeas corpus seems to be a confirmation of that theory. "Most of us treat the Constitution as both legitimate and authoritative. But many commentators nevertheless think both that Abraham Lincoln was morally right to suspend habeas corpus during the Civil War and that he acted illegally". R. Dworkin "Thirty Years on' at 1672". "Lincoln did not deny the Constitution's authority in making his decision; he simply weighed that authority against competing reasons of the kind the Framers had also taken into account which retained their vitality. Lincoln found that the latter were, under the circumstances, strong enough to outweigh the former.

alla legge che egli stesso detta. Nella filosofia politica di Hobbes la logica del patto e la logica della rappresentanza politica si coniugano nel disegnare un potere irresistibile, giacché ad esso gli individui hanno alienato i loro diritti naturali. Questo è il prezzo per l'esistenza di una Comunità politica ordinata e pacifica. Lo Stato Leviatano di Hobbes nasce dall'individuo e dalla sua utilità, fagocita l'uomo i cui diritti esistono solo nello Stato e nella misura in cui lo stesso Stato e le sue leggi li istituiscono. (10)

John Locke nel riprendere le teorie del costituzionalismo inglese contribuisce al dibattito politico con la prima teorizzazione del liberalismo. (11)

10.1) La tutela del diritto di proprietà. Il pensiero di John Locke

Il pensiero di Locke procede attraverso una visione antropologica ma priva dei connotati negativi caratteristici della visione di Hobbes. In Locke l'ordine politico non è la negazione dello stato di natura, ma piuttosto lo strumento necessario a garantire quei diritti di libertà e di proprietà che già in natura esistono.

Nella prospettiva lockiana il potere politico consiste nel diritto di fare e di far eseguire, anche con la minaccia di sanzioni, le leggi in difesa del benessere comune e della proprietà. Il tema della proprietà è in Locke centrale.

A differenza di Hobbes (12), che configurava la proprietà come il prodotto dello Stato, per Locke già nello stato di natura l'uomo con l'appropriazione ottenuta tramite il lavoro, poteva divenire proprietario.

(10) Il rapporto tra *jus, jussum e justum* è, in Hobbes, nettamente sbilanciato a favore dello *jussum*, perché diritto è solo ciò che decide il Sovrano ed esso è anche intrinsecamente giusto, dato che le nozioni di bene e di male sono relative alla esistenza dello Stato ed alla sua sopravvivenza. Sul punto vedi: Matteucci (voce) Sovranità, in Dizionario Politico, a cura di Bobbio, Matteucci, Pasquini, Torino, 1983, p.1105.

(11) I *Due trattati sul Governo* di Locke furono scritti nel 1679 per criticare le teorie assolutiste di Robert Filmer, che faceva discendere la monarchia illimitata dal potere paterno conformato sui testi biblici.

(12) De Jouvenel, *La sovranità*, 1955, trad. It., (a cura di) Sciacca, Milano, 1971, come con Hobbes "L'idea di un ente assolutamente padrone di regolare tutti i comportamenti ha fatto il suo ingresso nella scienza giuridica. E' la sovranità in sé di cui Nessuno più oserà negare l'esistenza e che si cercherà solo di dividere e conferire a chi ne potrà fare l'uso meno pericoloso".

La collocazione del diritto di proprietà all'interno di uno spazio prestatale porta alla protezione della medesima contro l'intrusione statale, anzitutto avversando la tassazione.

Se dunque fino alla teorizzazione di Locke, il dominio e la proprietà erano stati aspetti della medesima realtà, essi si aprono ora ad una divaricazione che condurrà alla distinzione tra Stato e società, che sarà propria dello Stato liberale. Secondo Locke con il patto di unione che fonda il corpo politico, l'uomo cede propriamente al corpo politico solamente il diritto di fare giustizia da se. Per contro il diritto alla vita, alla libertà e alla proprietà, sono alienati solo per essere restituiti al soggetto sotto forma di diritti civili e politici, rafforzati dalla certezza di una legge comune. La prerogativa sovrana diviene il *condere legem*, essa appartiene al popolo, alla società politica, che la esercita attraverso i propri rappresentanti nel Parlamento, che sono titolari di un potere non assoluto ma vincolato al rispetto dei diritti naturali.

Di seguito con il contratto sociale di Rousseau, costruito nel filone culturale illuminista che procede dalla Rivoluzione Francese, il processo di identificazione tra sovrano e popolo troverà una sua definitiva consacrazione. Il contratto sociale di Rousseau non genera un'istituzione sovrana ma una Comunità la cui volontà è autenticamente sovrana. L'idea che l'obbedienza alla legge attua la libertà di ciascuno sarà sviluppata da Kant attraverso il recupero della logica della rappresentanza moderna e la teorizzazione dello Stato di diritto. L'obiettivo di Kant sarà quello di trasformare la politica da regno amorale del potere a regno del diritto che rispetta la destinazione morale dell'umanità. La politica resta tuttavia il campo della forza e dell'obbligazione, ma l'obbligazione politica assume la forma del diritto, che deriva dalla ragione fungendo da ponte tra libertà e politica. In altre parole, il diritto quale categoria regolativa diviene la forma e l'obiettivo della politica. (13)

(13) Osserva il Badie “come in Kant appaia pienamente la doppia natura della sovranità, che è al contempo una costruzione sociale ed un imperativo. La natura della sovranità é, infatti, in primo luogo convenzionale, l'uomo, cioè, crea liberamente l'obbligo di obbedire al comando, ed in questo modo combina gli imperativi della libertà e dell'uguaglianza”. L'autore scrive: “Un monde sans souveraineté, Les Etats entre ruse et responsabilité”, Paris, 1999, trad. it. “Un mondo senza sovranità. Gli Stati tra astuzia e responsabilità”, Trieste, 2000, p. 30.

L'identificazione tra Stato e diritto si evolve nell'ambito del giuspositivismo tedesco del secolo XIX sino alla sintesi completa tra la dimensione politica dello Stato e il suo porsi come fonte dell'ordinamento giuridico.

Il passaggio definitivo da una concezione organica della società dove il potere esiste "per natura" a una in cui il potere è costituito "per contratto" e l'emergere dell'idea di una sovranità rappresentativa della volontà degli individui consociati in un corpo politico (14), segna la fine dell'Antico Regime, culminando poi nella Rivoluzione Francese.

In seguito l'espressione dello "Stato di diritto" sarà il *leit motiv* del pensiero politico dell'Ottocento. (15) Nella sua accezione liberale lo Stato di diritto porta a compimento le teorie assolutistiche, elaborando le premesse giusnaturalistiche che ne costituiscono i suoi presupposti teorici. Postula la primazia della legge in quanto atto deliberato da un parlamento rappresentativo, rispetto alla amministrazione, alla giurisdizione ed ai cittadini.

Per contro la democratizzazione piena della sovranità prefigura anche l'esigenza di una completa determinazione dei limiti del potere legislativo. Questa forma di ordinamento stabile e duraturo trova il suo compimento con le moderne Costituzioni.

L'emergere di società pluraliste segnate dalla presenza di vari gruppi portatori di interessi, di ideologie e progetti differenziati, a messo in luce come la sovranità non rappresenti altro che un *progetto di vita comune*, che deve conservare delle virtù orientanti e unificanti.

Lo Stato stabilisce con le moderne Costituzioni le condizioni attraverso le quali definire un progetto di vita, che non è più dato ma è da costruire attraverso i canali della partecipazione e del consenso.

(14) Già in Bodin si rinviene l'intuizione che la depersonalizzazione del potere fosse una condizione determinante della sovranità piena. La rivoluzione francese sancisce definitivamente la distinzione della sovranità dalla persona del principe. Cfr. M. Ferrante, op. cit. Cap. *Dalla sovranità alla sua crisi*, p. 14 nota 27.

(15) Cfr. G. Zagrebelsky, *Il diritto mite*, Torino, 1992, p. 21 ss.

La storia della sovranità, in conclusione, com'è stato da più parti osservato (16) non ha una sua storia autonoma e indipendente ma è il prodotto di un modo di pensare la politica che ha la sua base nel pensiero fondante dell'individuo e dei suoi diritti.

10.2) Globalizzazione e diritti. La rule of law

Da alcuni studiosi è auspicato esplicitamente che dato l'ormai non più arrestabile processo di globalizzazione, i sistemi tributari moderni dovrebbero caratterizzarsi per un ampliamento delle dimensioni del concetto di solidarietà, visto in senso globale, e da nuovi parametri definatori della capacità contributiva, dall'assunzione infine a livello costituzionale europeo dei principi del consenso al tributo, dell'eguaglianza, della non discriminazione e delle libertà fondamentali. (17)

La diversità dei sistemi fiscali e dei relativi criteri di collegamento (sistemi basati sulle imposte reali o personali e le norme interne o convenzionali che si richiamano al luogo di produzione del reddito o alla residenza del contribuente) (18), hanno consegnato spazio alla pianificazione e all'elusione fiscale su larga scala determinando abusi sia da parte dei contribuenti ma anche la concorrenza fiscale tra gli stati.

(16) D'Andrea, *Oltre la sovranità. Lo spazio politico europeo tra post-modernità e nuovo medioevo*, in Quaderni fiorentini, Milano, 2002, p. 92. De Giovanni, *L'ambigua Potenza dell'Europa*, Napoli, 2002, p. 39. Marramao, *Dopo il Leviatano. Individuo e comunità*, Torino, 2000, p. 300 ss. Duso, *"L'Europa e la fine della sovranità"*, in Quaderni fiorentini, Milano, 2002, p. 109.

(17) A. Fantozzi, *Evoluzione, problemi attuali e prospettive del diritto tributario internazionale nell'ottica italiana*, in *Il Diritto tributario internazionale e il Diritto tributario comunitario*; in "Dal Diritto finanziario al Diritto tributario, Studi in onore di Andrea Amatucci", ed. Temis S.A. - Jovene Editore, Bogotá Napoli vol. IV, 2011.

(18) La potestà impositiva di uno Stato dipende da dei specifici fattori di collegamento con una determinata giurisdizione. In generale, i sistemi tributari degli Stati prevedono che si applichino: a) il *"worldwide principle"* (o "tassazione su base mondiale") con riguardo ai soggetti residenti. Tale principio si fonda sul criterio della residenza del soggetto che percepisce i redditi, ovunque essi siano prodotti; b) il *"principle of source"* (o principio della "tassazione su base territoriale" o "principio della fonte"), con riguardo ai soggetti non residenti, basato sul criterio della localizzazione dei redditi. In presenza di un elemento transnazionale di reddito, l'esercizio contemporaneo, da parte di due Stati diversi, del cd. *"right to tax"* può determinare sia una sovrapposizione delle sfere di potestà impositiva e una conseguente doppia imposizione per il contribuente, sia una opposta situazione di "doppia non imposizione".

Le contraddizioni e le asimmetrie dei sistemi fiscali nazionali hanno prodotto e incoraggiato il fenomeno diffuso della costituzione di paradisi fiscali, del *treaty shopping*, dell'elusione fiscale internazionale e non da ultimo, della concorrenza fiscale dannosa tra gli stati . (19)

I sistemi fiscali nazionali devono confrontarsi con problemi di gestione della fiscalità di massa (accertamenti induttivi, studi parametrici, redditometro) tanto per citare alcuni esempi italiani, con un crescente processo di finanziarizzazione dell'economia, con conseguenti esigenze di protezione dei mercati finanziari e degli scambi internazionali. (20) (21)

(19) L'OCSE ha evidenziato nei suoi recenti documenti, pubblicati nel 2013, dal titolo: "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*" e "*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*", che i principi e gli standard in materia tributaria condivisi a livello internazionale non sono stati in grado di rispondere in modo adeguato ai cambiamenti che hanno interessato negli ultimi anni i differenti settori economici. L'esistenza di una pluralità di regimi fiscali comporta, da un lato, la creazione di situazioni, nell'esercizio dei diritti da parte dei contribuenti dalle quali possono scaturire rischi in termini di doppia imposizione. Dall'altro lato, le differenze tra i sistemi fiscali danno l'opportunità ai contribuenti di trarre vantaggio dalle aree cd. di "doppia non imposizione", con evidente violazione degli obiettivi dei principi fiscali internazionali.

Gli *aggressive tax planning schemes* consistono in strutture o *arrangements* che, sebbene formalmente legittimi, *violano lo spirito della legge*, provocando la conseguente erosione delle basi imponibili degli Stati derivante dall'allocazione (artificiosa) di profitti in giurisdizioni a fiscalità favorevole (cd. profit shifting). Secondo l'OCSE per combattere tale fenomeno (causa della crisi fiscale dello stato) gli Stati devono per prima cosa elaborare raccomandazioni volte all'adozione e al rafforzamento delle regole interne relative alle *Controlled Foreign Companies*. Particolarmente importante risulta poi l'identificazione di regole e principi che consentano di affrontare i fenomeni di *profit shifting* connessi al *transfer pricing*. In più gli Stati dovranno essere collegati alle criticità connesse alla cd. *jurisdiction to tax*. Da ultimo, gli Stati, secondo la raccomandazione OCSE, devono trovare soluzioni alle problematiche che ostacolano l'attivazione delle cd. "procedure amichevoli" per la risoluzione delle controversie internazionali in ambito fiscale.

(20) L'ondata neoliberista che ha attraversato i cinque continenti alla fine del XX secolo ha minato alle fondamenta le certezze ideologiche su cui si fondava la pratica dell'imposizione fiscale nei paesi occidentali e quindi anche in Italia. Nel nostro Paese il pensiero neoliberista ha avuto buon gioco nell'ottenere il consenso politico necessario per capovolgere, o tentare di capovolgere, i principi della legislazione fiscale. vedi Giuseppe Giovanni Battista Cattaneo, recensione on-line a F. Gallo "*Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*", op. cit.

(21) Secondo Giovanni Cogliandro, "nelle ultime due decadi, caduti le ideologie e oramai entrate in crisi le cosiddette grandi narrazioni, si è ritenuto che la globalizzazione, il mercato, la tecnica, la pura amministrazione potessero reggersi da sole. Una nuova ideologie più subdola e pervasiva delle precedenti, non meno ideologica pur presentandosi come asettica e neutrale ha

La crescente mobilità di persone e capitali, la globalizzazione dei mercati, *l'e-commerce* hanno reso i sistemi fiscali nazionali sempre più complicati; moltiplicando le occasioni di elusione e rendendo molto sofisticata la programmazione fiscale internazionale.

Il recepimento di principi e valori di derivazione comunitaria ha prodotto sul piano interno delle conseguenze anche sui principi costituzionali di capacità contributiva e sulle disposizioni di interpretazione delle norme tributarie.

L'art. 2 del Trattato sull'Unione Europea ("TUE") prevede l'esplicito riferimento al principio del "*rule of law*". Tale principio stabilisce che: "*the Union is founded on the values of respect for human dignity, freedom, democracy, equality, the rule of law and respect for human rights*".

Nel diritto dei trattati internazionali sono scarse le clausole efficaci di risoluzione delle controversie e pare lontano l'accordo sulla Corte arbitrale internazionale. (22)

In campo fiscale europeo vale il principio dell'unanimità; ciò non fa altro che tradursi in un diritto di veto e/o di scambio "politico", che uniti alla complessità della legislazione fiscale mal si conciliano con l'obiettivo di armonizzazione e con il processo d'integrazione e l'unificazione in campo fiscale. L'unificazione a seguito della crisi sembra ora procedere speditamente per il settore bancario. (23)

dominato il terreno generando contraddizione, crisi, disuguaglianze e ingiustizie di vario genere, mostrandosi come una nuova naturalità, quasi un dato di fatto da accettare semplicemente. La politica è caduta in discredito e l'antipolitica e il populismo l'hanno fatta da padroni". Da G. Cogliandro, "*Rule of Law. La possibilità del contenuto morale del diritto*", Giuffrè 2012, p. 67.

(22) Taxation is a cornerstone of this and every other civilization on the grand scale in the UK it has sparked a civil war, a war of independence, riots, rebellions and fall of governments, but it is also a part of most people's everyday life and not just of non-domiciles, private equity groups or hedge funds. Above all, it is one of the principal relationships between the citizen and the state. UK TAX Principles

As Lord Camden, speaking in the House of Lords, said in 1766: "Taxation and representation are inseparable... whatever is a man's own, is absolutely his own; no man has a right to take it from him without his consent either expressed by himself or his representative".

(23) Il 17 aprile 2013 il Parlamento europeo ha approvato la Direttiva cosiddetta "CRD4" (*Capital Requirements Directive*) e il regolamento CRR (*Capital Requirement Regulation*), mediante i quali saranno trasposti nell'ordinamento europeo gli standard internazionali dell'accordo di Basilea 3; il pacchetto è stato approvato dal Consiglio lo scorso 20 giugno 2013 a maggioranza qualificata.

Si è verificato un costante aumento di opportunità per i soggetti più intraprendenti e dinamici a causa delle opportunità di superare i parametri come la distanza, la conoscenza e i costi.

Il mutamento delle condizioni di lavoro e sociali ha fatto emergere in tutta la sua evidenza l'inadeguatezza degli Stati a stare al passo con i tempi specie nel campo della fiscalità. Gli Stati sono stati costretti a rincorrere le innovazioni societarie, le pianificazioni finalizzate all'elusione fiscale internazionale. (24)

Resistono i contrasti tra le varie aree ricche e povere del mondo, questi squilibri economici e politici hanno contribuito fortemente a determinare la crisi della sovranità fiscale dei paesi. (25) Le imposte personali e progressive sono in crisi a causa della crescente capacità di spostamento delle persone e dei capitali. Da parte di commentatori ma anche dei governi vanno conosciuti slogan come quello: “*dalle persone alle cose*”, uniti a proposte di passare dal metodo di tassazione *world wide* a quello della fonte.

Si moltiplicano le disuguaglianze sociali a causa degli shock fiscali e monetari (vedi la crisi fiscale ed economica che il mondo sta attraversando dal 2007 – 2008).

A causa della crisi lo strumento fiscale appare assai inadeguato ad evitare gli shock economici - finanziari e a favorire l'equa redistribuzione della ricchezza.

(24) European judgment in Cadbury Schweppes case (ECJ, September, 12 2006), case C-196/04, in which case taxpayer had established two wholly owned finance subsidiaries in Ireland with no employees, no office, not even a (land) telephone, but apparently, more than Sterling 34 million in annual profits that would otherwise have been fully taxable in the UK. In that famous case European Court of Justice invalidated a U.K. tax rule that had been designated to impede income shifting from the UK to low tax jurisdictions such as Ireland by making controlled foreign subsidiaries profits automatically taxable in UK. The ECJ held that the UK could disregard “wholly artificial arrangements”. On Tax Notes characterized the effects on Cadbury Schweppes statement like following: “our readers should rejoice in [Advocate General Philippe] Leger opinion because it would make tax planning a whole lot more expensive. Imagine having to staff a finance subsidiary. What is the cost of office space in Dublin, anyway? And imagine having to answer a lengthy and messy factual inquiry on every audit. Yes, Leger imagined that a routine audit would feature that inquiry. The professional bills would be high, and it could all be blamed on the ECJ when an unhappy financial officer asked why the tax planning was costing so much. A professional specialty would develop for *CFC regime exemption*.”

(25) Il termine sovranità “giace in quello spazio dove s'intrecciano filosofia, diritto, politica, teoria del potere e teoria dello stato” in [De Giovanni, “Discutere la sovranità”, in (AA.VV., *Politica della vita*, (a cura di) Bazzicalupo, Esposito, Roma-Bari, Laterza, 2003].

Il Trattato di Lisbona, sottoscritto il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1 dicembre 2009, non ha trasformato l'Europa in uno Stato federale ma ha posto in rilievo quali sono i valori e i principi fondamentali che stanno alla base del processo di integrazione europea. (26) L'obiettivo deve esser quello dell'Europa più fondata sui valori e sui principi che solamente sul libero mercato.

Il Ministro dell'Economia tedesco W. Schäuble (27) sostiene che *“il Preambolo del Trattato di Lisbona si richiama per la prima volta alle eredità culturali, religiose e umanistiche dell'Europa, nel rispetto comune e, in tal modo, esso rinvia indirettamente anche a un ethos condiviso da tutti gli Stati membri. Pur prestandosi a una pluralità d'interpretazioni, ciò funge da fonte normativa per la “comunità del noi” europei che quindi vuole comprendere se stessa anche come comunità etica”*. (...) *“La politica europea non vive soltanto di un'abile creazione del diritto o di buoni propositi, ma deve anche essere sostenuta da un'idea spirituale di Europa”*. In questo passo Schäuble a sua volta cita Robert Schumann: *“Prima che l'Europa sia un'alleanza militare o un'unione economica, deve essere un'unità culturale nel senso più elevato del termine”*. *“L'Europa deve darsi un'anima”*.

Gli ultimi cinquanta anni del secolo ventesimo sembrano caratterizzarsi dalla definitiva crisi della sovranità fiscale degli Stati, e la crisi economica e fiscale lo sta dimostrando.

(26) G. Bizioli, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, I, 248) afferma: *“(...) fin dall'inizio dell'integrazione europea, la giurisprudenza comunitaria ha affermato che la Comunità europea è una Comunità di diritto”*, che *“si sostanzia quindi in un insieme di principi e diritti fondamentali che delimitano il potere normativo ed amministrativo delle istituzioni comunitarie e nazionali”*.

(27) W. Schäuble (Ministro delle Finanze della Germania, governo A. Merkel), in *“Il Trattato di Lisbona espressione dell'Unità culturale dell'Europa”*, [*Le nuove istituzioni europee. Commento al Trattato di Lisbona*, (a cura di) F. Bassanini e G. Tiberi, Bologna, 2008, trad. (a cura di) M.L. Petrelli. Vedi anche: G. Guarino (Verso una fase costituente nell'Unione Europea, in *Riv. It. dir. pubblico comunitario*, 2009, I, 1289), il quale afferma che *“l'Unione è nata senza anima e senza governo”*.

11) Le cause della crisi di sovranità fiscale degli Stati.

Le cause della sovranità fiscale degli stati soprattutto per gli europei (28) sono da ricercare sostanzialmente in un utilizzo distorto nel movimento dei capitali e dei redditi

(28) Under the European Treaty, member states of EMU (European Monetary Union) have the unconditional obligation to safeguard the sustainability of public finances. If the Sustainability Council has the mandate of defining and operationalizing what sustainability means and implies for national fiscal policies in the short run, this obligation implies that national governments are committed to implementing the Sustainability Council's judgements and prescriptions. The question remains, how can this commitment be enforced? The current framework of public finances in EMU relies on two enforcement mechanisms, peer pressure and the possibility to impose financial fines on countries with persistent excessive deficits. But the effectiveness of these enforcement mechanisms remains very much in doubt. While peer pressure has not worked with the large states, Germany, France, and Italy in particular, the effectiveness of the threat of financial fines remains to be tested in the EMU framework. But the lenience with which Germany's fiscal developments were treated in 2002 and 2003 suggests that the European Commission and the Council wish to avoid that test. It is clear that the Sustainability Council can rely neither on peer pressure nor on financial fines. As a Community institution, it does not talk to the national governments in the same way as ECOFIN does. At the same time, the Council could not impose penalties on national governments, because its role is different from the role of the Community's European Court of Justice. Therefore, the Sustainability Council would have to rely primarily on political pressures generated through public to enforce its judgments. To do so, the Council must have the right to make its judgments and recommendations fully public in a timely manner. This includes the right to make press declarations on individual cases and to educate the public through public statements about the importance and the proper interpretation and implementation of sustainability. It also includes the right to talk to the European Parliament and to national parliaments. The Sustainability Council must have the right to make differentiated judgments on the fiscal situation of each member state in public, pointing to risks and problems as it sees fit. Finally, in order to create clear competences and preclude political haggling, the Sustainability Council should have the sole right to recommend to the ECOFIN Council the imposition of financial fines under the Excessive Deficit Procedure of the European Treaty, and the ECOFIN Council should be required to take a vote on that proposal. Enforcement in this way can only work if the public regards the Sustainability Council as an authority on this matter. A Council making unreasonable judgments or posing unreasonable demands on national governments frequently would soon lose attention in the public debate, as would a Council basing its judgements on shaky analysis and questionable assumptions. The need to rely on public opinion, therefore, creates a strong incentive for Sustainability Council to exert good judgment, to use its public role carefully, and to refrain from making public announcements and hinting at impending fiscal crises unless the situation is truly severe. Finally, governments in EMU should have an opportunity to prepare a response in reasonable time and not be taken completely by surprise by announcements of the Sustainability Council. This can be achieved by demanding that the

da sommare alle lente e ancora troppo farraginose capacità di reazione degli Stati (29). Tale lentezza di reazione si è accompagnata spesso alla concorrenza fiscale dannosa tra

Sustainability Council forward its assessment of a country to the relevant government a few days before it is made public. Questa è l'impostazione per (European Monetary Union and fiscal governance in Europe) – la gestione delle crisi fiscali e del debito - proposta da M. Hallerberg, Rolf R. Strauch, Jürgen Von Hagen, nel loro *"Fiscal Governance in Europe"*, op. cit. p. 192 ss.

(29) Independence, Accountability, and Transparency. To fulfil its role properly and make unbiased judgments, the Sustainability Council must enjoy full political independence of the national governments of the member states and of other Community institutions such as the European Commission. Like the independence of the European Central Bank, the independence of the Sustainability Council is determined in four statutory rules: first, a rule stating that the Sustainability Council does not take any directives from any national government of EU member states, from other national institutions of EU member states, nor from any Community institution; second, a rule stating that the Sustainability Council has the right to develop its own framework of analysis and its own operational concept of sustainability. The third rule determines the resources available to the Sustainability Council. This rule should fix the Sustainability Council's budget for a medium-term horizon, say, five years, and should be amendable only a qualified majority of the voters in European Parliament. Such a rule would shield the Sustainability Council from short-sighted attempts of politicians to make it ineffective by draining it from resources. Fourth, the members of the Sustainability Council should be personally independent of political pressures. Following the example of the European Central Bank, personal independence can be assured by giving the Council members fixed-term, non renewable appointments of sufficient length, say, eight years, to acquire the necessary expertise and standing in the public debate. Appointments should be staggered to assure that the Sustainability Council does not change entirely at the end of a given year, thus assuring continuity in its views and judgements. It should be impossible to dismiss members of the Sustainability Council except for severe faults of unethical or unprofessional behaviour to assure that they cannot be threatened to be removed from their positions if they take decisions which are unpopular with the governments. Salaries of Sustainability Council members should be determined by a formula specified by the Council's statutes and linked to the salaries of comparable EU offices. The independence from political pressure should be balanced by appropriate mechanisms of accountability. As indicated earlier, the Sustainability Council should report to the European Parliament. The European Parliament should have the right to call the chair of the Sustainability Council for hearings and the right to dismiss the Sustainability Council in toto by qualified majority. Given the wide publicity that such an action would have, the European Parliament would do that only in cases of severe misperformance of the Sustainability Council. The independence of the Sustainability Council should also be balanced by a high degree of transparency of operation. Limited transparency would only reduce the effectiveness of the Sustainability Council's public announcements, as it might raise doubts about the competence and unbiasedness of its deliberations and judgments. This calls for the publication of all materials relevant for a decision by the Sustainability Council as well as the minutes of its meetings. However, there is no need to do this immediately after the meeting or

Stati che a loro volta cercano di attirare attività economiche a mezzo della proposta di basse aliquote fiscali, se non addirittura con vere e proprie proposte di esenzione fiscale nel proprio territorio. La globalizzazione economica e finanziaria, la conseguente ricerca di “luoghi sicuri” in cui custodire gli imponibili delle corporation ha prodotto una crescente difficoltà nell’individuazione degli imponibili e soprattutto elevati ostacoli affinché questi capitali, una volta scoperti, siano ricondotti a tassazione nei Paesi dove risiedono le proprietà e il management. I termini anglosassoni accolti dalla dottrina fiscale (*tax deferral, tax heavens*) dimostrano come ci troviamo di fronte a un fenomeno consolidato e globale. (30) (31) Occorre interrogarsi su quali siano oggi ancora le ragioni della sovranità statale da salvaguardare.

decision, a requirement that might affect the Sustainability Council’s ability to obtain and process all relevant information. The Sustainability Council could choose a publication lag of, say, six or twelve months, within which all relevant information is published. Apart from that, all members of the Sustainability Council should be free to express their views on the sustainability of the public finances of individual countries. This would promote open and public debate about the relevant issues in member states where sustainability is indeed at risk and, therefore, raise public pressures on the governments to correct the situation.

Appointments, Composition, and Resources. In the context of fiscal policy, the role of the Sustainable Council would be a fairly technical albeit important one. Its members should have sufficient experience in the public sector. In some member states of the EU, academics with the necessary expertise would probably be regarded as appropriate candidates, while in other member states, such candidates would count as irrelevant and the public prefer individuals with careers in international institutions such as the IMF. Since the appointment of the members would be by the European Parliament, the members of parliament could take care of such national differences in preferences through the nomination procedure. For a European institution, the question of country representation naturally arises. Since the role of Sustainability Council is not to make policy choices, representation of all countries at all times would not be important for its legitimacy. By decision of the European Parliament, the Sustainability Council should be vested with the resources necessary to fulfil its task. This includes a staff for producing the necessary analysis and a small secretariat. EMU member states must be required to give the Sustainability Council full and timely access to all information requested. Cfr, M. Hallerberg, Rolf R. Strauch, Jürgen von Hagen, “*Fiscal Governance in Europe*” (*Why do Countries have different fiscal institutions?*), op. cit. 195 ss.

(30) Scriveva Schmitt, (Begriff des Politischen) nel 1932, trad. it. “Le categorie del politico”, Bologna, 1972, p. 90, “La porzione europea di umanità ha vissuto, sino a poco tempo fa, in un’epoca in cui i concetti giuridici erano totalmente improntati allo Stato e presupponevano lo Stato come modello di unità politica. L’epoca della statualità sta oramai giungendo alla fine: su ciò non è più il caso di spendere parole. Con essa viene meno l’intera sovrastruttura di concetti relativi allo Stato, innalzata da una scienza del diritto dello Stato ed internazionale eurocentrica,

Dal dibattito dottrinale esistente nel campo politico e giuridico sembra emergere a fatica il tentativo di non abbandonare il concetto di sovranità quanto piuttosto di ripensarla e rifondarla su delle nuove basi. Probabilmente per farne uno strumento di composizione dei nuovi conflitti, delle nuove disuguaglianze, delle asimmetrie che contraddistinguono una società in una fase di totale metamorfosi. (32)

nel corso di un lavoro concettuale durato quattro secoli. Lo Stato come modello dell'unità politica, lo Stato come titolare del più straordinario di tutti i monopoli, cioè del monopolio della decisione politica, questa fulgida creazione del formalismo europeo e del razionalismo occidentale, sta per essere detronizzato”.

(31) Scrive L. Einaudi, “Risale al 1838 il libro delle *“Ricerche matematiche sulla ricchezza”*, in cui Agostino Cournot formulava nitidamente l'ipotesi estrema opposta a quella della concorrenza. L'ipotesi è quella del monopolio. Egli disse: immaginiamo che sul mercato invece di molti ci sia un solo produttore. L'unico produttore domina completamente il mercato; egli decide come crede quanta merce si deve produrre, e, se non quanta merce, egli decide a quale prezzo essa deve essere venduta. A quale prezzo? La conclusione fu semplice, come sempre sono semplici, intuitive, le grandi scoperte le quali hanno segnato una tappa nel progresso della scienza. Il monopolista cioè – disse Cournot – stabilisce quel prezzo o quell'insieme di prezzi che diano a lui il massimo di guadagno netto. In regime di concorrenza, il prezzo tende al costo, a remunerare il merito, ad essere uguale alla produttività marginale dei singoli partecipanti alla produzione. Il monopolista invece non si occupa di vendere molto o poco, ma di guadagnare un massimo di profitto netto. Se questo è il prezzo od il sistema dei prezzi che si stabilisce sul mercato, e nei limiti in cui lo è, è evidente che esso produce due risultati principali: 1) quello di limitare la produzione. Invece di produrre la massa dei beni che gli uomini avrebbero avuto a disposizione se agisse la legge della concorrenza, si riduce la produzione. Il produttore che dalla concorrenza si troverebbe spinto a produrre sino al limite in cui il costo sia uguale al prezzo, ha, invece, in regime di monopolio, interesse a spingere la produzione solo sino al punto in cui la quantità venduta per il prezzo unitario e diminuita del costo di produzione gli dia un profitto netto massimo. E questa quantità è evidentemente minore. E' certo che in regime di monopolio noi abbiamo una massa minore di beni e di servizi a disposizione degli uomini e questi si trovano meno bene perciò di quel che sarebbero in regime di concorrenza. 2) Ed è vero anche che in regime di monopolio questa quantità minore di beni è distribuita in modo diverso dal modo osservato in regime di concorrenza. Invece di remunerare i singoli fattori in rapporto al rispettivo merito, qui nascono grosse sacche di profitti a favore dei monopolisti. Questi assorbono una proporzione notevole, più o meno grande, di una massa minore di produzione. La società rimane danneggiata”. L. Einaudi, *“lezioni di politica sociale”*, Einaudi, Torino, 1949, p. 54.

(32) Cfr. Marcella Ferrante, *Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria*, in Quaderni del Dipartimento di Diritto ed Economia, Facoltà di Economia – SUN. Jovene ed. Napoli, 2006, Cap. I [Dalla sovranità alla sua crisi], p. 2.

Nell'attuale contesto europeo di crisi economica un sistema tributario per essere efficace non può non reggersi su dei solidi criteri di equità e uguaglianza, solidarietà; deve essere basato cioè sui principi costituzionali di personalità e progressività (33).

Nello schema moderno dello stato sociale i tributi hanno la funzione c.d. *minima* di finanziare i beni pubblici indivisibili, necessari a garantire universalmente lo sviluppo e la coesione sociale e dall'altro, i tributi hanno anche una funzione c.d. *massima* che è quella di attenuare le diseguaglianze attraverso l'operare della funzione redistributiva.

Uno schema tributario che avvantaggi il criterio della proporzionalità oppure, come quello esistente oggi in Italia, uno schema della progressività, ma che di fatto è applicato principalmente solo al reddito da lavoro dipendente, alla lunga rischia di produrre degli squilibri sociali e andare in contrasto con i principi costituzionali (34).

Alcuni studi empirici hanno dimostrato che una eccessiva evasione comporta, in certe circostanze, delle reazioni sconsiderate da parte dei governi che si vedono costretti per a sostenere le esigenze di bilancio di breve periodo sovraccaricando coloro che le imposte già le pagano o non possono evadere. Tipicamente i lavoratori dipendenti e i pensionati per definizione.

Contrarie all'eguaglianza e alla giustizia distributiva (non solo quella fiscale) oltre che regressivi sono le forme di forfetizzazione nella ricerca del reddito imponibile che sono spesso concordate con le categorie economiche "più a rischio", i metodi basati sui dei criteri parametrici, il redditometro, fino ad arrivare all'iniqua pratica dei condoni fiscali.

I sistemi economici nazionali per timore di perdita di competitività provocata dalla globalizzazione tendono a farsi concorrenza tra loro, riducendo le aliquote e favorendo con compromessi e accordi settoriali la riduzione delle aliquote, o l'esenzione per favorire l'allocazione di attività nel loro territorio. In questo modo i governi sono costretti a tassare più i fattori che sono privi o che hanno una scarsa mobilità (che non possono sfuggire alle maglie del fisco).

Si tassa di più l'impresa, il lavoro, il reddito immobiliare mentre il capitale finanziario sfugge al controllo essendo difficoltoso aumentare la tassazione sulle rendite finanziarie. Colpire i patrimoni che celano redditi improduttivi incentiverebbe

(33) F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa, Collana Lezioni Magistrali, Editoriale Scientifica, p. 38

(34) Per non parlare di condoni e dell'evasione fiscale.

l'efficienza allocativa del capitale e lo renderebbe più produttivo. Purtroppo però le norme sulla fiscalità internazionale nei vari ordinamenti sono sempre meno adatte a disciplinare le complesse fattispecie che coinvolgono i c.d. *contribuenti globali*, i quali agiscono in un contesto senza frontiere, privi di alcun vincolo di appartenenza territoriale.

Le imprese multinazionali sfruttano le ampie maglie e incoerenze delle differenti legislazioni fiscali, attuano schemi di pianificazione fiscale aggressiva (*aggressive tax planning schemes*). Mettono in pratica in sostanza delle strutture artificiali formalmente legittime, ma che vanno in contrasto con gli obiettivi e lo spirito delle disposizioni e dei principi di fiscalità internazionale, pregiudicando in tal modo il gettito fiscale dei singoli Stati. (35)

Le politiche di austerità e la strenua difesa di un euro forte e di “*equilibri contabili di bilancio*” (36) stanno portando a una spirale recessiva che colpisce il reddito disponibile, il risparmio e l'occupazione. (37)

(35) Il recente Action Plan dell'OCSE (L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha identificato 15 aree di azione nelle quali i Governi nazionali dovrebbero intervenire congiuntamente ai fini di contrastare il fenomeno *dell'aggressive tax planning*. Il documento attribuisce particolare rilievo - tra le altre cose - alla questione del *profit shifting* derivante dall'utilizzo di strumenti ed entità ibride, alla disciplina delle *Controlled Foreign Companies*, al *profit shifting* legato al *transfer pricing*. Esso evidenzia inoltre la necessità di perfezionare il funzionamento delle procedure internazionali per la soluzione delle controversie e i meccanismi per lo scambio di informazioni tra Stati in materia fiscale.

(36) Negli ultimi anni in Italia sono state discusse varie ipotesi di modifica della Costituzione per migliorare l'assetto istituzionale in cui si svolge l'attività d'impresa. E' stata ripetutamente proposta una revisione dell'articolo 117 Cost., che definisce il riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni. Sono state presentate delle proposte di modifica dell'articolo 41 sulla *libertà di iniziativa economica*. In materia di finanza pubblica, la legge costituzionale n. 1/2012 ha introdotto nell'ordinamento *il principio dell'equilibrio di bilancio*, in ottemperanza agli impegni europei, modificando gli articoli 81, 97 e 119 della Costituzione; a fine 2012 è stata adottata la prima legge “rinforzata” di attuazione del nuovo articolo 81 (legge n. 243/2012).

(37) La necessità di coordinare le politiche economiche dei paesi dell'Unione europea (UE) trova riconoscimento nell'articolo 121 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE), secondo cui gli Stati membri considerano le politiche economiche “*una questione di interesse comune e le coordinano*”. Lo stesso articolo demanda al Consiglio UE, su raccomandazione della Commissione europea, il compito di fornire agli Stati membri gli indirizzi di massima da seguire per l'elaborazione e l'attuazione delle politiche economiche.

In assenza di una vera Unione politica, la *governance* economica dell'area euro si è fondata solamente su di un fragile connubio tra forze di mercato e regole. Affidamento nella convergenza economica tra i vari Paesi membri per la definizione e l'attuazione delle riforme anche fiscali nazionali e a regole di comportamento per difendere la conduzione di politiche di bilancio prudenti. Ma già il Rapporto Delors nel 1989 poneva in evidenza i rischi per la finanza pubblica derivanti “dai vincoli imposti dalle forze di mercato, che potevano essere troppo lenti e deboli, oppure troppo repentini e travolgenti”. (38)

12) Il pareggio di bilancio in Costituzione

Con la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (39) è stato modificato l'art. 81 della Costituzione italiana (40) prevedendo che “*lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico*”. Tale disposizione è stata attuata dalla legge (legge ordinaria ma con resistenza passiva rinforzata) del 24 dicembre 2012, n. 243, “*Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della costituzione*”.

Con la stessa legge costituzionale è stato istituito l'ufficio parlamentare di bilancio.

(38) I. Visco, “*La crisi dei debiti sovrani e il processo d'integrazione europea*”, Istituto di Studi Federalisti “Altiero Spinelli” Seminario: Il federalismo in Europa e nel mondo_Trentaduesima edizione. Ventotene 1 settembre 2013.

(39) Le disposizioni della legge costituzionale n. 1/2012 si applicano a decorrere dall'esercizio finanziario relativo all'anno 2014.

(40) Il testo dell'art. 81 Cost., applicabile dal 1 gennaio 2014 è il seguente: Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali. Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte. Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi. Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale.

In ambito europeo le norme sul rafforzamento delle regole di bilancio, (41) soprattutto per quanto riguarda il loro aspetto preventivo sull'estensione della sorveglianza multilaterale contro i potenziali squilibri macroeconomici hanno guidato l'istituzione di meccanismi per la gestione delle crisi sovrane. Tutto questo ha posto le basi per l'avvio dell'unione bancaria, per discutere di quella di bilancio e, soprattutto poter ambire in futuro alla progettazione di una unione politica.

Per avere coesione e una vera Europa dei diritti occorrerà costruire un vero percorso di trasformazione istituzionale delle istituzioni europee orientato a una crescente armonizzazione politica e tributaria. (42)

Gli Stati si sono mostrati in passato molto recalcitranti a cedere quote di sovranità in campo fiscale, così facendo, con l'impianto istituzionale e amministrativo europeo attuale (43) alla lunga diventa più difficile sostenere presso le opinioni pubbliche la

(41) In materia di bilanci pubblici, gli accordi raggiunti nell'ultimo biennio hanno reso cogenti gli impegni presi in passato senza introdurre obiettivi più restrittivi. La nuova governance europea ha accresciuto l'automatismo dei controlli di coerenza tra politiche e obiettivi e delle eventuali sanzioni; ha chiesto ai paesi di dare formale riconoscimento alle regole europee nella legislazione nazionale. Anche la cosiddetta regola del debito, che prescrive una riduzione media annua del rapporto tra il debito e il prodotto pari a un ventesimo dell'eccesso rispetto alla soglia del 60 per cento, attua da un punto di vista operativo una prescrizione già presente nel Trattato di Maastricht. Ignazio Visco, *“La crisi dei debiti sovrani e il processo d'integrazione europea”*, Istituto di Studi Federalisti “Altiero Spinelli”, intervento del Governatore del 1 settembre 2013, cit.

(42) Il Piano per un'autentica e approfondita Unione economica e monetaria, pubblicato dalla Commissione europea lo scorso novembre, e il rapporto *“Verso un'autentica Unione economica e monetaria”*, presentato a giugno del 2012 e aggiornato dal Presidente del Consiglio europeo, traccia delle tappe. Queste conducono all'unione bancaria, alla creazione di un'autonoma capacità di raccogliere risorse (*fiscal capacity*) per l'area dell'euro, a un vero e proprio bilancio pubblico e, in prospettiva, all'unione politica.

Oltre a ciò la Comunicazione della Commissione sul coordinamento ex ante delle grandi riforme (COM(2013) 166 final) mira a rafforzare il meccanismo per il coordinamento delle politiche economiche introdotto nel 2011 con il semestre europeo, nell'ambito del quale, sulla base degli indirizzi di massima forniti dal Consiglio e delle priorità individuate dalla Commissione nel Rapporto annuale sulla crescita, ciascun paese membro della UE elabora i propri programmi di bilancio e di riforme strutturali.

(43) Il cosiddetto “Six-pack” europeo, composto da cinque regolamenti e da una direttiva entrato in vigore il 13 dicembre del 2011, ha precisato le regole relative alla convergenza verso gli obiettivi di bilancio di medio termine e alla riduzione del debito pubblico; ha introdotto sanzioni anche nella parte preventiva della procedura per i disavanzi eccessivi; ha reso necessaria una maggioranza qualificata di voti contrari per respingere le raccomandazioni della

necessità che l'Europa non sia una delle cause dell'avvitamento economico, ma sia imprescindibile per lo sviluppo e la coesione dei popoli. Senza il pane i principi valgono ben poco.

In questa situazione, secondo Franco Gallo, varrebbe la pena cercare il passaggio da una *progressività nominalistica* a una di *progressività sostanziale*, senza eccessi di giuridicismo, tecnicismo e di formalità.

La questione vera è avere un sistema fiscale che favorisca in termini sostanziali le classi meno abbienti, insieme a quella media; ovvero le categorie maggiormente colpite dalla crisi economica, restituendo quote di reddito e opportunità alla famiglia quale perno della coesione sociale (44).

Commissione.

Il Six-pack ha anche introdotto la procedura per gli squilibri macroeconomici eccessivi. Il "Trattato sulla Stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria" (TSCG), entrato in vigore lo scorso gennaio, ha richiesto l'introduzione a livello nazionale di regole di bilancio coerenti con quelle stabilite in sede europea, di meccanismi automatici per la correzione di eventuali deviazioni e di organismi indipendenti per la valutazione del rispetto di tali regole e, più in generale, dell'andamento delle finanze pubbliche. Il two-pack, composto da due regolamenti approvati lo scorso maggio, oltre a riprendere le prescrizioni del TSGC sulle regole di bilancio nazionali e sul loro monitoraggio, prevede l'esame dei progetti di bilancio nazionali da parte della Commissione prima della discussione parlamentare e un regime di sorveglianza rafforzata per i paesi in difficoltà anche se non sono ancora stati oggetto di raccomandazioni né hanno richiesto l'accesso ai meccanismi di sostegno finanziario.

L'art. 11 del "TSCG" stabilisce che "ai fini di una valutazione comparativa delle migliori prassi e adoperandosi per una politica economica più strettamente coordinata, le parti contraenti assicurano di discutere ex ante e, ove appropriato, coordinare tra loro tutte le grandi riforme di politica economica che intendono intraprendere. A tale coordinamento partecipano le istituzioni dell'Unione europea in conformità del diritto dell'Unione europea".

(44) Siamo d'accordo col preambolo della Delega al governo, che recita "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*". Il 20 giugno 2013 la Commissione Finanze ha avviato l'esame di alcune [proposte di legge in materia fiscale](#).

La proposta di legge A.C. 950 (Zanetti) reca norme in materia di contrasto all'elusione fiscale e abuso del diritto. L'8 agosto 2013 è stato adottato il testo base. L'obiettivo è di individuare alcune soluzioni alle esigenze di semplificazione, certezza del sistema tributario, tutela dei diritti dei contribuenti e riduzione della pressione tributaria sulle famiglie e le imprese che l'attuale recessione economica rende ancora più ineludibili.

La proposta riguarda principalmente la *revisione del catasto* dei fabbricati nell'ottica di una revisione complessiva della fiscalità immobiliare; alcune norme in materia di evasione ed

Insomma favorire un ritorno all'eguaglianza sostanziale guidata dalla politica, che si sganci dalle tentazioni e condizioni imposte dalla finanza, un sistema che guardi con favore al principio *rawlsiano* del *maximin*; che avvantaggi le classi ragionevolmente più svantaggiate rispetto a quelle più ricche detentrici di ricchezza non produttiva (assoggettate spesso a imposizioni di tipo cedolare proporzionale). (45) Tutto ciò al punto in cui siamo nel mondo globalizzato e con il processo tanto dispendioso ma entusiasmante dell'Unione dell'Europa non può essere più possibile senza un vero percorso di integrazione politica e sociale, quello dei ragazzi di Erasmus per intenderci (46).

erosione fiscale; la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, norme in materia di tutoraggio, semplificazione fiscale e revisione del sistema sanzionatorio, la revisione del contenzioso e della riscossione degli enti locali. La delega per la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché per la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e di imposte indirette e in materia di giochi pubblici; la delega ad introdurre nuove forme di fiscalità ambientale. Cfr. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita A.C. 282- 950- 1122- 1339 - Testo unificato.

(45) F. Gallo, arriva a propugnare una cd "imposta negativa", cioè un credito d'imposta per I livelli più bassi di reddito; nel contempo potenziare anche i servizi sociali specifici e di sostegno alla famiglia. "*L'uguaglianza tributaria*", op. cit.

(46) Il 6 ottobre del 2008, (in una intervista su La Repubblica a proposito di Europa) Padoa Schioppa notava: "Nel vedere avverarsi una *profezia-monito* c'è più amarezza che soddisfazione. Parlai, all'inizio dell'euro, dei pericoli di una "*moneta senza Stato*". E' chiaro che ci voleva più Stato europeo, non-meno moneta europea. Senza l'euro l'Europa vivrebbe oggi giorni di catastrofe. Una delle ragioni del discredito delle classi dirigenti nazionali e *della crisi della politica* è che si continua ad alimentare l'illusione che i poteri nazionali siano in grado di affrontare problemi (energia, clima, finanza, sicurezza, immigrazione, beni primari) che sono non nazionali, ma continentali e mondiali". La riflessione sull'opportunità, sulla necessità di superare lo stadio del confronto e della cooperazione e passare alla messa in comune da parte dei nostri Stati nazionali di istituti e politiche che hanno impatti di rilievo anche sui bilanci pubblici – in campi diversi quali difesa, ricerca scientifica, infrastrutture (non solo materiali) e altri settori fondamentali dell'attività pubblica – procede da tempo, è matura per sfociare in un concreto processo di riforma. I. Visco, "*La crisi dei debiti sovrani e il processo d'integrazione europea*", cit.

13) Autorità e consenso in campo tributario europeo

I vari tentativi di armonizzazione fiscale in Europa, comportano da parte degli Stati europei, attraverso il loro consenso ai trattati, la privazione di una parte della loro sovranità tributaria a favore delle istituzioni comunitarie.

Nell'impianto istituzionale comunitario troviamo, da un lato l'autorità della Corte di Giustizia che fa valutazioni delle misure fiscali adottate dagli stati, in particolare compie un esame delle misure corrispondenti agli aiuti di stato. La Corte verifica infatti se le misure agevolative in campo fiscale adottate dai Paesi membri costituiscano degli aiuti di Stato, incompatibili con il diritto europeo.

Dall'altro, a la Commissione Europea "*de facto*" opera la valutazione della compatibilità delle misure fiscali adottate dai vari Paesi con il diritto comunitario.

Il diritto comunitario sappiamo è finalizzato alla attuazione del mercato unico tramite il pieno riconoscimento delle quattro libertà fondamentali. (47).

I principi di proporzionalità, sussidiarietà, adeguatezza, tutela della buona fede e leale collaborazione, afferenti alla realizzazione del diritto comunitario hanno consentito margini di flessibilità rispetto al *consensus* all'esercizio della sovranità espresso nella tradizionale concezione di rapporto d'imposta. (48)

In numerosi casi sono state invocate esigenze di coerenza del sistema, di gettito, evitare dei danni ingiustificati per il contribuente, equità; sono tutti tratti comuni *all'aquis communautaire*.

L'ordinamento comunitario si è dimostrato molto più sensibile di quelli nazionali verso le esigenze di coerenza, di giustizia sostanziale, di giustificazione economica, adottando dei comportamenti nei quali il consenso espresso delle parti coinvolte concorre alla determinazione della soluzione adottata.

La soluzione che la Comunità ha utilizzato con più frequenza in questi anni per evitare la fermata del processo di armonizzazione fiscale è stata quella della cooperazione rafforzata, nella quale il Parlamento Europeo ha assunto sempre più di frequente un

(47) Libertà di circolazione delle persone, delle merci, dei capitali, dei servizi e di stabilimento delle attività economiche.

(48) A. Fantozzi, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Atti del Convegno di studi Catania, 14-15 settembre 2007 (a cura di S. La Rosa), in *L'ordinamento Tributario Italiano*, Giuffrè Editore, 2008, p. 23.

ruolo rilevante. Per evitare il fermarsi del processo di integrazione in campo fiscale è stata escogitata una soluzione che ha portato ad una rappresentanza diluita dei contribuenti facenti parte dei Paesi aderenti al processo di cooperazione.

In un mondo globalizzato ci sono delle questioni che gli Stati non possono risolvere da soli, rispetto alle quali un arrocco sulla difesa della concezione “ortodossa” della sovranità, equivale a non rendersi conto che la sovranità è legata a un’Europa che funzioni, che sappia vedere cedute dagli Stati, quote reali di sovranità, necessarie all’effettiva integrazione, non solo del mercato, ma dei diritti di welfare e di solidarietà, che vanno uniti ai passi verso una direzione effettiva dell’armonizzazione nel campo tributario.

La normativa comunitaria, contrariamente a quanto è stato fatto in alcune costituzioni, non fornisce risposte precise dal lato del bilanciamento tra la tutela dei diritti proprietari e quelli civili e sociali, di cui abbiamo diffusamente parlato nel secondo capitolo.

Al riguardo la Carta dei diritti fondamentali dell’UE (“Carta di Nizza”) mette in evidenza nell’art. 17 *la natura fondamentale del diritto di proprietà*, sulla falsariga di quanto già stabilito dall’art. 1 del Protocollo addizionale “CEDU”; limitandosi a riconoscere unico limite al diritto di proprietà quello dell’interesse generale e della pubblica utilità. (49) (50)

(49) L’art. 17 della Carta di Nizza e l’art. 1, del Protocollo addizionale CEDU, sono quasi identici. L’art. 1 del Protocollo dispone che *“Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale”*. A sua volta, l’art. 17, della Carta ripete in sostanza la formulazione del primo stabilendo che *“Ogni individuo ha il diritto di godere della proprietà dei beni che ha acquistato legalmente, di usarli, di disporne e di lasciarli in eredità. Nessuno può essere privato della proprietà se non per causa di pubblico interesse, nei casi e nei modi previsti dalla legge e contro il pagamento in tempo utile di una giusta indennità per la perdita della stessa. L’uso dei beni può essere regolato dalla legge nei limiti imposti dall’interesse generale”*. Recita l’art. 52, par. 3, prima parte, della Carta di Nizza che *“Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli contenuti dalla suddetta Convenzione”*. Mentre, nella seconda parte, si stabilisce che l’equivalenza tra le due disposizioni si supera solamente solo se *[il diritto dell’Unione concede una protezione più estesa del diritto fondamentale in considerazione]*.

(50) Con l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il 1° dicembre 2009, la base giuridica per la adesione dell’Unione alla CEDU è diventata il Trattato UE. Questo consente l’interpretazione

Con la disposizione dell'art. 52, par. 3, si stabilisce che il significato e la portata dei diritti fondamentali contenuti nella Carta di Nizza sono i medesimi di quelli dei corrispondenti diritti garantiti nella CEDU. (51)

Alla luce delle disposizioni Carta di Nizza (52) (artt. 17 e 52 Carta dei diritti fondamentali), ai diritti proprietari verrebbe ad essere assegnata la stessa natura di diritti

della legislazione dell'UE alla luce della Convenzione, nonché di migliorare la protezione giuridica dei cittadini dell'UE, estendendo la protezione che essi ricevono dagli Stati membri agli atti dell'Unione.

(395) L'articolo 52 mira a fissare la portata dei diritti e dei principi della Carta e a definire norme per la loro interpretazione. Il paragrafo 1) tratta del sistema delle limitazioni. La formula usata si ispira alla giurisprudenza della Corte di giustizia: «... secondo una giurisprudenza costante, restrizioni all'esercizio dei diritti fondamentali possono essere operate, in particolare nell'ambito di un'organizzazione comune di mercato, purché tali restrizioni rispondano effettivamente a finalità di interesse generale perseguite dalla Comunità e non si risolvano, considerato lo scopo perseguito, in un intervento sproporzionato ed inammissibile che pregiudicherebbe la stessa sostanza di tali diritti» (sentenza del 13 aprile 2000, causa C-292/97, punto 45 della motivazione). Il riferimento agli interessi generali riconosciuti dall'Unione comprende sia gli obiettivi citati nell'articolo 3 del trattato sull'Unione europea sia altri interessi tutelati da disposizioni specifiche dei trattati come l'articolo 4, paragrafo 1 del trattato sull'Unione europea e gli articoli 35, paragrafo 3, 36 e 346 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Il paragrafo 2) invece fa riferimento a diritti che erano già espressamente garantiti nel trattato che istituisce la Comunità europea e sono stati riconosciuti nella Carta, e che ora figurano nei trattati (segnatamente, i diritti derivanti dalla cittadinanza dell'Unione). Esso chiarisce che tali diritti restano soggetti alle condizioni e ai limiti applicabili al diritto dell'Unione su cui si fondano e che sono fissati nei trattati. La Carta non modifica il sistema dei diritti accordati dal trattato CE e ripresi nei trattati.

(52) La Carta dei diritti fondamentali riunisce in un unico documento i diritti fondamentali applicabili a livello dell'Unione Europea (UE). Essa stabilisce i principi etici e i diritti dei cittadini e dei residenti europei connessi con la dignità, la libertà, l'uguaglianza, la solidarietà, la cittadinanza e la giustizia. La Carta sancisce diritti che non sono tutelati nell'ambito della *Convenzione europea dei diritti umani* (CEDU), che si limita alla tutela dei diritti civili e politici, mentre la Carta annovera, nella fattispecie, i diritti sociali dei lavoratori, la protezione dei dati, la bioetica e il diritto a una buona amministrazione. Le disposizioni della Carta si rivolgono alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell'UE, come pure agli Stati membri. L'UE e le legislazioni nazionali devono conformarsi ai principi sanciti nella Carta. Tuttavia la Carta possiede un'applicazione legale solo quando le istituzioni e gli Stati membri stanno attuando il diritto comunitario. Non estende le competenze dell'Unione al di là di quanto già stabilito nei trattati.

La *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* è stata proclamata in forma solenne nell'ambito del *Consiglio europeo di Nizza il 7 dicembre 2000*. Essa si basa sui trattati

fondamentali personali e la possibilità che la disciplina della Carta dei diritti fondamentali possa divergere da quella (Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo) CEDU solamente in senso migliorativo. (53)

Il diritto di proprietà resta tuttavia un diritto fondamentale *sui generis* rispetto ai principi costituzionali di solidarietà e uguaglianza. Il diritto di proprietà può essere limitato non solo in ragione di un superiore interesse pubblico, come richiamato dall'art. 17 della Carta di Nizza, ma anche quando sia necessario bilanciarlo con i principi di solidarietà e di uguaglianza fissati dagli artt. 2 e 3 Cost. Tali sono gli stessi principi su cui si fondano i diritti civili e sociali per i quali la funzione tributaria svolge il ruolo del loro finanziamento attraverso il riparto dei carichi pubblici.

Il legislatore comunitario ha alla fine dei conti lasciato impregiudicata la questione dei limiti del finanziamento dei diritti sociali per mezzo dei tributi a scapito di quelli proprietari. In ogni caso nell'ordinamento comunitario vige il principio della preservazione dei sistemi tributari nazionali, che lascia agli Stati la scelta dei criteri d'imposizione fiscale aventi la caratteristica di incidere sulla proprietà.

Nell'ottica solidaristica ed egualitaria della Corte costituzionale (54) il prelievo tributario non è visto come qualcosa di potenzialmente repressivo della persona e dei suoi diritti individuali libertari, non essendo neppure giustificato con il solo fatto che il gettito fiscale sia diretto alla protezione di questi diritti individuali e a remunerare i servizi pubblici essenziali resi dall'ente pubblico. La persona nella disciplina

comunitari, sulle convenzioni internazionali, sulle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri nonché sulle varie dichiarazioni del Parlamento europeo.

L'entrata in vigore del Trattato di Lisbona il 1° dicembre 2009, ha comportato la modifica della Carta nel dicembre 2007 che ha ricevuto lo stesso valore giuridico vincolante dei trattati.

(53) Ciò significa che è consentito incorporare alla disciplina di tutela della proprietà (ai sensi delle disposizioni comunitarie a tutela dei diritti umani) tanto la giurisprudenza in tema di proprietà delle Corti europee alla condizione di una maggiore tutela del diritto di proprietà.

(54) Cfr. Sacchetto C, Bizioli G., L'argomento comunemente impiegato, sia dal mondo politico sia dalla Corte costituzionale, è quello della necessità di procurare altre entrate (Corte costituzionale, n. 33 del 1981). L'interesse fiscale, ovverosia l'interesse alla generale riscossione delle imposte, ha rilevanza costituzionale (Corte costituzionale, n. 45 del 1963). Tuttavia, tale interesse non può in alcun modo derogare i criteri di giustizia fiscale fissati dalla Carta costituzionale e, in particolare, il principio dell'eguaglianza tributaria. *Quei principi caduti sullo scudo*, 2010.

costituzionale è identificata nella sua interezza e nella sua complessità di essere politico, sociale e morale.

Con le parole di Franco Gallo: “(...) *il tributo, non è, quindi, solo un premium libertatis, cioè l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma in un mondo disuguale .., è soprattutto uno strumento (il più importante, se usato bene) della giustizia distributiva (...) che lo Stato ha a disposizione insieme agli altri strumenti di politica economica.* Il Tributo va valutato perciò in funzione della sua efficacia nel perseguire in armonia con le politiche di spesa gli scopi sociali che una società “giusta ed equa” si prefigge.

Tuttavia il Trattato di Lisbona, che recepisce la Carta di Nizza (incluse le disposizioni che in essa richiamano il principio di uguaglianza: artt. da 20 a 26 del Titolo III) non sembrerebbe estendere tale principio al campo tributario oltre ciò che è l'ambito delle libertà fondamentali e del principio di non discriminazione a favore della creazione mercato interno. Detto in altri termini nei trattati il tributo è visto in un'accezione negativa, come un possibile ostacolo alla libera circolazione di merci, persone, capitali, e non in un'ottica redistributiva come avviene in ambito nazionale.

Almeno fintanto che non vi sia un'esplicita cessione di sovranità e di competenze fiscali all'interno dei Trattati europei, non è possibile estendere il *concetto di uguaglianza* oltre i confini delle competenze fissate dai Trattati.

In buona sostanza a livello comunitario non è ammessa l'estrapolazione del principio di eguaglianza, stabilito nell'art. 6 TEU, dalla funzione tributaria che resta limitata all'ambito delle competenze nazionali.

Se non fosse così, perderebbe di significato la disposizione della Dichiarazione addizionale I annessa al Trattato di Lisbona, ricalcata nell'art. 6, par. 1, secondo comma del TUE (“Trattato sull'Unione Europea”), laddove si dice che: “*la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione*”, non “*introduce competenze nuove o nuovi compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze o i compiti definiti dai Trattati*” . (55) Così in tale senso l'art. 6 TUE, è

(55) Con l'art. 6 TUE è stato ridefinito il sistema di protezione dei diritti in ambito europeo nel modo seguente: nel paragrafo 1), riconoscendo i diritti, le libertà e i principi sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'UE del 7 dicembre 2000 (Carta di Nizza), attribuendo alla Carta stessa il medesimo valore giuridico dei Trattati europei. Nel paragrafo 2), impegnando l'Unione ad aderire alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), con la precisazione però, che tale adesione, non modifica le competenze dell'Unione stabilite nei Trattati. Nel paragrafo

stato oggetto d'interpretazione da parte della Corte Costituzionale italiana con la sentenza n. 80 del 2011 che chiarisce che le disposizioni dell'art. 6, par. 1) secondo comma del TUE “*non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei Trattati*” e che tali disposizioni trovano applicazione pertanto per le sole fattispecie già disciplinate dal diritto dell'Unione.

La soluzione finale per riconoscere l'uguaglianza come principio da attuarsi in campo fiscale dovrebbe essere quella di un allargamento ai diritti sociali nell'ottica di una buona integrazione tra i principi stabiliti nei Trattati europei e quelli degli ordinamenti costituzionali interni.

L'Europa che si dice orgogliosa della sua storia, della sua costruzione, dei principi e delle libertà, poi esportate in tutto il mondo, dovrebbe, in vista di una futura costruzione federale, mettere al centro della propria discussione anche gli aspetti che attengono alla armonizzazione e integrazione fiscale.

La “cessione” di sovranità degli stati in campo tributario non potrà che andare a favore del tentativo di costruzione di un sistema fiscale federale magari incominciando da ciò che già c'è, come la tassazione ambientale, quella sulle transazioni finanziarie.

L'idea dovrebbe essere quella della creazione di un *level playing field* nel campo della perequazione delle tutele sociali e delle libertà.

Come dimostra la difficoltà di uscire dalle tenaglie della crisi e attuare politiche condivise e realmente efficaci, non si può avere una moneta e una politica monetaria comuni senza accompagnarle da una vera potestà fiscale con delle entrate proprie dell'Unione Europea.

Il riflesso nei Trattati europei del sistema delle garanzie e delle libertà mutate dagli ordinamenti nazionali nell'ambito di una politica fiscale comune, situata al di fuori del controllo delle politiche nazionali, può essere la strada per l'uscita dallo stallo e crisi in cui versa l'Europa politica e rilanciare il processo di integrazione.

3), si stabilisce infine che: “*I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e le libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali*”.

CAPITOLO IV

ETICA PUBBLICA ED ETICA FISCALE

PARTE I

1) Premessa – 2) Etica del fisco, il dialogo tra fisco e contribuente – La legge 27 luglio 2000, n 212, “Statuto dei diritti del contribuente” aspetti comparati – 2.1) Tutela del contribuente, illegittimità degli atti retroattivi e legittimo affidamento – 3) Etica nell’amministrazione pubblica in USA – 3.1) Le regole morali di comportamento dei funzionari federali in US – 4) La vigilanza del cittadino sulle modalità di spesa – 4.1) Comunità, mercato, imparzialità delle leggi, giustizia distributiva – 5) Profili dell’evasione fiscale in Italia – 5.1) Alcuni dati sull’evasione in Italia

PARTE II

6) La Corte Costituzionale italiana e i rapporti con le sentenze della Corte EDU – 7) La giurisprudenza della Corte costituzionale – 7.1) Principi EDU – Costituzione etica fiscale – 7.2) La giurisprudenza della Corte Europea dei diritti umani – 8) Un accenno all’Imposta sul Valore Aggiunto e alla giurisprudenza europea sulla lotta alle frodi – 9) La Corte Europea sui Diritti Umani (CEDU) e la tassazione – 10) Etica dell’Amministrazione tributaria

1) Premessa

Se si vuole intraprendere uno studio concernente l'etica fiscale la questione principale da affrontare sarà quella di precisare quale sia il significato concreto di etica pubblica su cui si basi l'agire degli appartenenti al settore pubblico e privato di una società.

La giustizia sociale presume un sistema politico e istituzionale preposto alla emanazione delle norme e delle regole e tra di queste norme rientra perfettamente il dovere tributario. (1)

J. Maynard Keynes scriveva: *“La nostra civiltà è finita in una deriva economica e distrugge la bellezza del paesaggio perché gli splendori della natura non hanno alcun valore economico. (...) Siamo capaci di spegnere il sole e le stelle, perché non pagano i dividendi ...”*. Se volessimo spostare quest'affermazione di Keynes al fisco possiamo vedere che il contribuente quando valuta, anche inconsciamente, se è conveniente evadere oppure no effettua una combinazione tra più elementi. Tali elementi sono da un lato razionali (ossia l'ammontare dell'imposta, la probabilità di subire un accertamento fiscale, le sanzioni a questo connesse) e dall'altro, utilizzerà elementi di tipo intuitivo, come la percezione del fenomeno evasione anche in rapporto con la qualità della spesa pubblica, una propria valutazione etica. (2)

Nel “Discorso sul metodo” Cartesio afferma “E' ben vero che non si è mai visto buttar giù tutte le case di una città al solo scopo di rifarle in altro modo (..) e rendere le vie

(1) Thomas Nagel afferma (riguardo alla giustizia) che noi, i cittadini, siamo insieme autori putativamente congiunti di un sistema coercitivamente imposto di norme e soggetti a tali norme – ciò genera la domanda di giustificazione nei confronti delle ineguaglianze arbitrarie nei nostri modi di essere trattati, come cittadini e cittadine. Vedi *The Problem of Global Justice*, in «Philosophy and Public Affairs», 33 (2), 2005 pp. 113-147.

(2) Secondo Thomas Nagel e Liam Murphy, *“Un sistema fiscale non può essere valutato solo con riguardo all'impatto che esso genera sulla proprietà privata. Bensì, le imposte vanno considerate come una parte integrante del sistema complessivo dei diritti e doveri di proprietà verso cui concorrono allo sviluppo e alla creazione”*. Cfr. Liam Murphy & Thomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice* (2002).

più belle; e tuttavia si vede molte volte che uno fa abbattere la propria casa per ricostruirla, e che qualche volta vi è costretto perché si è accorto che i suoi fondamenti non sono solidi, e che è in pericolo di cadere da se. Analogamente, non è punto probabile, né ragionevole, che a un privato venga in mente di riformare lo Stato mutandolo tutto dalle fondamenta, o anche solo di riformare il corpo delle scienze e l'ordine stabilito nelle scuole per insegnarle. (...) Difficoltà al compimento del mio piano vedevo bene che non mancavano, ma esse non erano né insormontabili né paragonabili a quelle che s'incontrano nella sia pur minima riforma della cosa pubblica. Questi grandi corpi sono difficile a rialzare quando sono abbattuti o anche solo a tenere in piedi quando sono scossi, e le loro cadute sono sempre molto gravi. (...) Il mio disegno è stato sempre di riformare soltanto i miei pensiero e di edificare in un fondo tutto mio: nulla di più. E se dalla mia opera, che mi piace assai, ve ne faccio qui vedere il modello, non intendo con questo consigliare a nessuno di imitarlo. Altri, che Dio ha meglio favoriti delle sue grazie, avranno forse disegno anche più alti; ma temo forte che questo non sia già troppo audace per molti. (..) E il mondo è quasi tutto composto di due specie di ingegni, ai quali esso non conviene affatto: anzitutto, di coloro che, credendosi più capaci di quel che sono, non possono astenersi dal precipitare i loro giudizi, né avere abbastanza pazienza per condurre con ordine i loro pensiero: donde viene che, se si prendessero una volta la libertà di dubitare dei principi ricevuti e di allontanarsi dalla via comune, non saprebbero poi tenere il sentiero necessario per andare diritto, e resterebbero sviati per tutta la vita. (3)

Questo per dire solo in premessa di questo capitolo come il tema etico richieda tutta una vita di studi, di esperienza, di lavoro senza, forse mai che si ottengano i risultati desiderati.

(3) Descartes, *Discorso sul metodo*, Laterza, prima ed. 1938, 1991, p. 55 ss.

2) *Etica del fisco, il dialogo tra fisco e contribuente*

La legge 27 luglio 2000, n. 212, “Statuto dei diritti del contribuente” aspetti comparati.

Con la legge 27 luglio 2000, n. 212, denominata “*Statuto dei diritti del contribuente*”, il legislatore ha raggiunto lo scopo di impostare una modifica radicale nei rapporti di forza tra fisco e contribuente in un’ottica di “tendenziale” collaborazione tra l’amministrazione tributaria e il contribuente nel rispetto dei principi costituzionali di *imparzialità e buon andamento*, trasparenza e lealtà sanciti dall’art. 97 Cost.

A ben vedere questa legge è stata rivolta dal legislatore verso se stesso e la pubblica Amministrazione tributaria che è stata chiamata a rispettare i principi assicurati dallo Statuto. (4)

La ricerca di fedeltà ai valori “moralì” e di imparzialità nell’Amministrazione pubblica ha avuto soluzione attraverso una dichiarazione di lealtà ai valori costituzionali sostanziali, ovvero ai diritti fondamentali dei cittadini.

Comunque ai codici si accompagnano le politiche che devono essere rivolte ai fini etici della giustizia sostanziale e dell’imparzialità nell’operato proprio della Amministrazione

La disciplina contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente può essere considerata alla stregua di una “disposizione interposta, rilevante nei giudizi di legittimità costituzionale” (5)

(4) La figura del Garante del contribuente ad esempio verso il quale si può rivolgere qualsiasi contribuente per denunciare azioni ritenute ingiuste (non eque) dell’Amministrazione finanziaria è un organo collegiale che serve a tutelare il contribuente che ritenga di essere stato vessato o non “garantito” dal comportamento della pubblica amministrazione. Quest’organo collegiale previsto dalla legge 212/2000 è presente presso gli uffici delle Direzioni regionali dell’Agenzia delle entrate. Una figura analoga è presente anche negli Stati Uniti, lo *US National Taxpayer Advocate*.

(5) M. Bertolissi, *Sistema delle fonti e forma di Stato*, in AA.VV., in *Scritti in onore di Lorenza Carlassare*, vol. I, Jovene, Napoli, 2009. Ove l’autore cita l’episodio in cui lo Zar di tutte le Russie dichiara la sottomissione di se stesso alla legge da lui voluta. Il diritto

L'obiezione che può comunque essere ancora fatta, e che di sovente viene fatta, alla disciplina dello Statuto è che si tratta pur sempre di una legge ordinaria (sui generis), avente cioè stessa forza di una legge ordinaria. Essa dunque può essere derogata volendo da qualunque altro atto normativo ad essa pari ordinato.

Quest'ultima considerazione potrebbe tuttavia essere respinta, osservando che anche la Costituzione non è per se modificabile in ogni sua parte, ad esempio sono immutabili e inderogabili i principi fondamentali. (6) Quindi anche nello Statuto del contribuente i principi in esso contenuti hanno acquistato una sorta di superiorità assiologica (7) che li renderebbe di fatto immutabili (8).

Dunque che attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente sono state previste, e anche attuati alcuni istituti che hanno come finalità quella di instaurare un dialogo preventivo tra l'amministrazione tributaria e contribuente; ad esempio l'istituto dell'interpello fiscale preventivo (art. 11 della legge 27.07.2000, n. 212) . (9)

2.1) *Tutela del contribuente, illegittimità degli atti retroattivi e legittimo affidamento*

L'instaurazione di forme di dialogo, alle volte forzato, tra fisco e contribuente si determina in prima *facie* nei casi previsti dalla legge; e in particolare dallo Statuto dei

costituzionale è limite e forse, ancora prima, autolimita, soprattutto nelle democrazie contemporanee.

(6) E' opinione dominante che la forma di regime costituzionale sia intangibile a parità di forza formale. Cfr. M. Cappelletti, *Il controllo giudiziario di costituzionalità delle leggi nel diritto comparato*, Giuffrè, Milano, 1971. AA.VV. *Le basi filosofiche del costituzionalismo*, (a cura di) A. Barbera, Laterza, Bari, 1997. M. Bertolissi, "La prassi amministrativa tributaria".

(7) G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 54 ss.

(8) Sulla base dei principi del costituzionalismo liberale, che è così tanto distante dal costituzionalismo di stampo giacobino. Cfr. M. Bertolissi, *Rapporto tributario e Costituzione: Un appunto*, In Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, (a cura di) M. Beghin e altri, Cedam, 2012, p.p. 154 e 155.

(9) L'interpello è un'istanza attraverso la quale il contribuente si rivolge all'Agenzia delle Entrate prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, per ottenere chiarimenti in merito all'interpretazione di una norma obiettivamente incerta, relativa a tributi erariali, da applicare a casi concreti e personali.

diritti del contribuente. Ad esempio, in caso di verifiche fiscali, negli accessi, ispezioni e verifiche presso le sedi delle imprese sono stati istituiti dei limiti stringenti riguardo alla durata temporale delle verifiche, quindici giorni o un mese a seconda del tipo di impresa verificata.

Il soggetto sottoposto a verifica fiscale ha il diritto di presentare delle proprie memorie difensive sia durante o al termine della verifica, successivamente al ricevimento del (“PVC”) Processo verbale di constatazione, ovvero quell’atto prodromico scaturente alla fine della verifica fiscale. Tale atto successivamente porterà alla emissione dell’atto di accertamento.

Il dialogo tra fisco contribuente, (10) continua con gli istituti dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziaria, ambedue volti ad evitare le lunghezze e anche le incertezze del contenzioso tributario, indirizzandosi gli sforzi verso una definizione condivisa dalle parti dell’imponibile fiscale.

Per Raffaello Lupi in *tutte le ripartizioni del pubblico potere accade una investitura di potere e questa è necessaria, sia quando i poteri pubblici devono “giudicare”, sia quando i poteri pubblici devono “agire”*. E’ del tutto normale quindi che il potere pubblico in materia fiscale si “autolimiti” per esigenze organizzative e di certezza, fissando regole per la tassazione. (11)

Nell’accertamento fondato sugli Studi di settore, ad esempio, è previsto l’obbligo di instaurare una fase di contraddittorio preventivo con il contribuente (art. 10, legge 8 maggio 1998, n. 146 comma 3 bis). Così facendo si vuole evitare di operare attraverso lo strumento presuntivo in maniera indiscriminata e quindi discriminatoria (priva della necessaria sussidiarietà e proporzionalità).

Per mezzo dell’obbligo di contraddittorio il legislatore ha inteso che venga ricercata (al meglio (date determinate condizioni di tempo e risorse scarse in una fiscalità c.d. di

(10) Nel 1944 Martin T. Crowe osservava che: “Una tassa è giusta - e la sua evasione è eticamente condannabile - quando la tassa è imposta da un’autorità legittima per una giusta causa ed è ripartita in modo equo”, in *The Moral Obligation of Paying Just Taxes*, The Catholic University of America press, 1944, USA.

(11) R. Lupi, *“Evasione fiscale, paradiso e inferno”* (Teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia), Wolters Kluwer Italia, 2008, p. 174 ss.

massa) la realtà economica operante dei soggetti che vengono sottoposti a una verifica fiscale. (12)

La giurisprudenza delle Sezioni unite della Corte di Cassazione è stata chiara riguardo alla ineluttabilità di dover instaurare il contraddittorio preventivo in tutti quei casi di accertamenti di tipo parametrico e presuntivo (sentenze 26635 e 26638 del 2009) (13). Di recente, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 22 del d.l. 78 del 2010, nell'art. 38 del D.P.R. 29.09.1973 n. 600 (14) è stabilito l'obbligo della instaurazione di un procedimento di contraddittorio in tutti quei casi in cui venga utilizzato l'accertamento "sintetico". (15) (16)

(12) D'altronde l'impiego di strumenti presuntivi e di tecniche di quantificazione della base imponibile basate su strumenti parametrici largamente basati su sull'applicazione di criteri statistico-matematici ha da sempre rappresentato un punto critico della relazione tra poteri dell'amministrazione finanziaria ed esigenza di individuazione di una capacità contributiva effettiva. Cfr. M. Basilavecchia, "*Metodi di accertamento e capacità contributiva*", Rassegna tributaria 5/2012, p. 1109.

(13) Tali sentenze derivavano da ricorsi su accertamenti nei quali era stato fatto uso degli studi di settore e nelle quali la Corte di Cassazione nelle sue Sezioni Unite era stata chiamata ad interpretare una normativa che, *ratione temporis*, non garantiva in assoluto un processo di contraddittorio preventivo; decidendo a tal fine le sezioni unite, in maniera lineare e perentoria, per la obbligatorietà di un contraddittorio preventivo al fine della validità dell'accertamento.

(14) L'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, prevede che: "L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione".

(15) D'altronde, il diritto ad una difesa attraverso adeguati mezzi è stato ribadito in sede comunitaria. La giurisprudenza comunitaria statuisce che: "il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo", e "in forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione" (Corte di Giustizia UE, sent. 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè. Tuttavia la Corte di Cassazione (sent. Sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8481) espressamente statuiva la non applicazione della suddetta sentenza della Corte Ue, Sopropè, agli accertamenti emanati precedentemente. Ciò altrimenti si sarebbe posto in netto contrasto con il legittimo

L'insegnamento della Corte costituzionale si richiama al principio dell'affidamento. Tale principio è importantissimo e trova applicazione sempre, non solo «*quando la legge ponga a base della prestazione un fatto verificatosi nel passato o quando esso alteri, modifichi o trasformi, con effetto retroattivo, gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria e i criteri di valutazione che vi sono connessi, quali risultano da una precedente normativa*». (17)

In conformità al principio dell'affidamento è stata ritenuta irretroattiva la legge che aumenta l'aliquota ovvero sia peggiorativa della disciplina concernente la determinazione dell'imponibile di un tributo periodico dopo la chiusura del relativo periodo d'imposta.

La Cassazione ha stabilito relativamente alla materia tributaria, «*l'applicazione del principio della tutela del legittimo affidamento, in tutti quei casi ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, anche nei rapporti tributari sorti (...) in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge 212 del 2000*». (18)

Questo principio, di carattere generale, si applica a tutti i tributi non solo a quelli periodici, anche se solo a questi sembra riferirsi il secondo periodo del primo comma dell'art. 3, legge 212 del 2000. (19)

Tuttavia il primo periodo del primo comma stabilisce, come regola di carattere generale, che «*le disposizioni tributarie non fanno effetto retroattivo*» tale precetto è sufficientemente chiaro per ricomprendere tutti i tipi di tributi, anche quelli di tipo

affidamento della Amministrazione finanziaria sulla non necessità del contraddittorio dato che non era previsto in materia doganale da alcuna disposizione espressa, ma deriva dal principio comunitario del «*giusto procedimento*».

(16) Come già detto le SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione hanno senza successive smentite stabilito che il contraddittorio è un elemento essenziale e imprescindibile dell'accertamento tributario. (Cass. civ. sez. Unite, sentenza 18 dicembre 2009, n. 26635).

(17) Così Corte Cost., 16 giugno 1964, n. 45.

(18) Corte di Cassazione, Sentenza 17576/2002.

(19) L'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 sancisce che «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo».

istantaneo. (20) Tale principio ci ricorda quel brocardo latino “*Nulla poena sine lege previa; nullum tributum sine lege previa*”, che riguarda gli obblighi del legislatore di garantire l’affidamento nella legge e la certezza del diritto. (21)

La Corte costituzionale negli anni Sessanta ancorò la legittimità delle norme tributarie di carattere retroattivo al principio di capacità contributiva, dato che la stessa deve essere effettiva, attuale, concreta. (22) In quel caso la Corte si espresse affermando che una legge tributaria retroattiva non comporta per se stessa la violazione del principio di capacità contributiva, ma ciononostante “*deve essere verificato di volta in volta in relazione alla singola legge tributaria se questa, con l’assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passata o con l’innovare, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, spezza il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva e così viola il precetto costituzionale*”. (23)

Significativa fu la sentenza che giudicò la legge 5 marzo 1963, n. 246, in particolare il secondo comma dell’art. 25 della legge che istituiva una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili (INVIM), consentendo ai comuni di applicare l’imposta a carico di coloro che avessero alienato aree posteriormente alla data di riferimento fissata in conformità al comma precedente, ma prima dell’entrata in vigore della stessa legge. Così si andavano a tassare dei plusvalori realizzati anche tornando

(20) Cfr. G. Marongiu, *Le norme tributarie pseudo retroattive*, in Atti del Convegno (cinquanta anni della Corte costituzionale) ANTI, “Diritto tributario e Corte costituzionale” (a cura di) L. Perrone e C. Berliri, ed. Scientifiche italiane, Napoli, 2006, ove: “*..Va precisato che la tutela dello Statuto [del contribuente] è volta a precludere l’emanazione di norme tributarie retroattive a danno del contribuente e non certo di quella che, rispetto ai soggetti passivi, si risolvano in [loro] bonam partem*”. p. 87 ss.

(21) Cfr. E. Allorio, “*La certezza del diritto dell’economia*”, in “Il diritto dell’economia”, 1956, p. 1198 ss.

(22) Corte Cost., sentenza 26 giugno 1965, n. 50.

In dottrina vedi F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; K. Tipke, “*La retroattività nel diritto tributario*”, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994; V. Mastroiacovo, *I limiti della retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2004.

(23) Corte Cost., 26 giugno 1964, n. 45.

indietro di dieci anni. La Corte in tale situazione decise che la norma retroattiva “spezzava il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva” andando ad applicarsi il tributo a rapporti esauriti, “senza che l’efficacia retroattiva sia sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell’alienazione e del valore realizzato permangano, data anche la possibilità che l’alienazione sia avvenuta in tempo notevolmente remoto, in cui non era neanche prevedibile l’istituzione dell’imposta” . (24)

Orbene siccome abbiamo detto che le disposizioni contenute nello Statuto del contribuente sono disposizioni con valenza prescrittiva e interpretativa, «ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività e una che la escluda, l’interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione conforme ai criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente e attraverso di essi ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto». (25)

In conclusione in tutti i casi di retroattività *in pejus* della legge tributaria andrà, secondo lo Statuto, tutelata la certezza e l’affidamento del contribuente. Quando cioè con la legge tributaria sopravvenga una regola nuova, più sfavorevole per i contribuenti, questa non si applica a situazioni definite dalla vecchia disciplina, salvo che sia verificata l’esistenza di una concreta “giustificazione” tale per cui sia necessaria l’applicazione immediata della nuova norma.

3) Etica nell’amministrazione pubblica in USA

Gli Stati Uniti hanno da sempre rappresentato un punto di riferimento per l’individuazione di concrete basi teoriche nella costruzione di codici di condotta etici per la pubblica amministrazione. Negli Stati Uniti sono state impostate norme di

(24) Corte Cost., 23 maggio 1966, n. 44.

(25) Cassazione sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7680, in Corriere trib., 2004, 2287, con nota di G. Marongiu, “la sentenza è importante non solo per la sua affermazione di principio ma per la sua concreta applicazione.

diritto penale, amministrativo, disciplinare e di deontologia professionale tali per cui l'intera disciplina ha finito per assumere il nome di *Ethics in Government*.

La prima legge risale al 1978, (*l'Ethics in Government Act*) con la quale fu onorato l'impegno assunto dal Presidente Carter di introdurre una legislazione federale in materia di «etica nella amministrazione» come risposta allo scandalo Watergate del 1973 e 1974.

Ma le normative specialmente di diritto penale in materia di corruzione, conflitto d'interessi, lobbying etc. esistevano già dalla fine dell'Ottocento. Esse formavano il titolo Diciotto dell'US Code.

Facendo seguito al movimento riformatore che portò *all'Ethics in Government Act* del 1978 vari Stati promulgarono delle proprie leggi in materia. Le leggi e i codici etici promulgati dai vari Stati appartenenti alla Federazione erano riferiti alla disciplina relativa ai rappresentanti eletti, ai funzionari nominati su basi politiche o a quelli di carriera.

Il piano dell'etica applicata alla pubblica amministrazione si è sviluppato negli Stati Uniti in buona sostanza attraverso un proficuo incontro e collaborazione interdisciplinare tra etica filosofica (filosofia politica, filosofia morale), scienza politica (scienza dell'amministrazione, analisi delle politiche pubbliche), economia (teoria economica, economia delle scelte pubbliche) e discipline giuridiche (diritto amministrativo, diritto pubblico, diritto costituzionale). (26)

E' stato identificato un nucleo di valori validi per tutti, i quali a loro volta individuano quella che possiamo definire la *concezione pubblica della giustizia sociale* nella quale trovano il loro posto i principi di libertà, di uguaglianza di pari opportunità e di equità distributiva (vedi gli studi di J. Rawls 1971). (27)

La gran parte delle norme etiche attive nella pubblica amministrazione americana corrisponde da un lato, alla illustrazione di un criterio dell'imparzialità (principi); e

(26) Cfr. *Etica della pubblica amministrazione* (a cura di Lorenzo Sacconi), "Le tendenze attuali dell'etica della Pubblica Amministrazione", Introduzione. [Economia e Istituzioni] Guerini e Associati, 2002.

(27) J. Rawls *A Theory of Justice*, Clarendon Press Oxford (trad. it. Feltrinelli, Milano 1984).

dall'altro, alla volontà di operare per mezzo di standard che acconsentono la prevenzione di situazioni di rischio. Ovvero a situazioni in cui il pubblico funzionario possa trovarsi nella situazione di avere un proprio interesse personale realisticamente in potenziale conflitto con la preservazione di un comportamento imparziale. Potremo dire una situazione, usando una terminologia biblica, che lo “metta in tentazione”.

E che quindi non gli consenta di agire secondo il c.d. “velo dell'ignoranza”.

Norme ad esempio come quelle sull'astensione dalla partecipazione a decisioni o di astenersi dall'assumere incarichi che possano collocare il pubblico dipendente in una situazione di potenziale conflitto d'interessi. Oppure delle normative che hanno la finalità di proteggere la ragione pubblica in un ambiente motivazionale che i filosofi chiamano «debolezza del volere».

La prospettiva dell'ordinamento positivo americano nei confronti dell'azione della burocrazia pubblica ha tratto il suo fondamento dalla filosofia dell'aristotelismo. Tale filosofia è stata messa in relazione con quella dei padri costituenti americani, per cui l'assunzione di cariche pubbliche, sia politiche che amministrative, richiede un *carattere personale virtuoso* ispirato sempre costantemente alla progettazione del bene per la comunità.

Secondo alcuni studiosi statunitensi (Frederickson e Hart, 1985) il sentimento di benevolenza verso i propri concittadini è alla base, ed è uno degli ideali tipici della democrazia americana. L'ideale patriottico della comunità politica comporta la costituzione di un legame speciale tra i cittadini e i funzionari pubblici. Questo legame particolare è definito da un patriottismo, non solo basato sulla condivisione di valori comuni ma su di un sentimento di “benevolenza” verso i propri concittadini.

Tale ideale si contrappone da sempre al contrario al comportamento del funzionario “egoista e codardo” che rimane totalmente neutrale rispetto ai valori e alle scelte politiche essenziali. Attento egoisticamente solo alla propria carriera quale unico fattore motivazionale. (28)

(28) Tale differenza di motivazioni, alcuni vorrebbero facilmente rispecchiare il caso della p.a. italiana, è stata esemplificata attraverso il caso storico studiato da Hannah Arendt nel diverso comportamento avuto a danno degli ebrei (dai funzionari tedeschi e da quelli danesi)

L'influenza del patriottismo americano sui Padri fondatori della Costituzione americana è da individuare nell'influenza che su di essi avrebbe avuto la scuola della filosofia scozzese, tramite di autori come Hutcheson, Hume e Smith. Questa scuola filosofica era in contrapposizione con quella contrattualista (Hobbes e Locke).

Per la scuola scozzese la benevolenza è tra le motivazioni primitive della natura umana e coesiste originariamente con l'auto interesse.

Da questa tradizione filosofica è disceso il modello di funzionario pubblico americano: costui non amministra ma attua semplicemente un ideale.

Il funzionario è il garante e insieme anche il guardiano di valori costituzionali che prevalgono sulle politiche. Cosicché senza invadere il campo di queste ultime il funzionario ha una obbligazione morale ad opporsi a politiche o a pratiche di governo che siano in contrasto con i principi costituzionali.

Per John Rawls la benevolenza sarebbe una qualità morale supererogatoria, perciò non obbligatoria. Per Hume la benevolenza, benché primitiva sarebbe insufficiente a generare l'adesione alle regole di giustizia che sono basate invece sull'auto interesse illuminato e sullo sviluppo dell'abitudine a seguito della corrispondenza basata inizialmente sul calcolo.

Hart aderisce alla tesi che i Padri fondatori, specialmente Thomas Jefferson, avrebbero cercato di stabilire un regime di valori essenzialmente ispirato all'idea di una società governata più dalle virtù dei cittadini americani che dalle regole e dalle leggi imposte. La misura del successo di un governo sarebbe legata al grado in cui questo riesca a promuovere nei cittadini una consapevole partecipazione

durante le persecuzioni naziste della seconda guerra mondiale. I tedeschi carrieristi (ciò è stato evidenziato in più di una occasione in diverse pellicole), che anche senza condividere le credenze naziste accettarono di eseguire neutralmente gli ordini impartiti dalle S.S.; mentre il patriottismo della benevolenza viene esemplificato dai funzionari danesi che agiranno surrettiziamente in modo da far fallire la persecuzione nazista. I danesi mostrarono un amore esteso a tutto il popolo obbedendo all'imperativo morale di proteggere ogni cittadino all'interno della loro comunità politica. Vedi *Etica della pubblica amministrazione* (a cura di Lorenzo Sacconi), *Le tendenze attuali dell'etica della Pubblica Amministrazione*, Cap. V, (L'umanesimo delle virtù americane), in [Economia e Istituzioni] Guerini e Associati, 2002, p. 134 ss.

all'autogoverno. La cosa da fare è per il governo quella di dotarsi di funzionari pubblici dal carattere esemplare; affermando così la partecipazione di tutti i cittadini al governo della "polis" attraverso la guida e l'esempio dei funzionari; molto diversamente che attraverso una coercitiva e sorda applicazione della legge.

Per finire si può sostenere che la filosofia di governo della pubblica amministrazione in America è stata di voler l'affermazione della funzione di governo attraverso il metodo persuasivo piuttosto che di quello coercitivo.

I funzionari devono trascendere dalla corruzione del potere, diventando allo stesso tempo degli esemplari interpreti delle virtù civili. (29)

Il bene comune della società non è il mezzo per la soddisfazione delle preferenze individuali degli individui ma è costituito dall'appartenenza ad un'identità comune. Tale tesi si traduce in filosofia politica attraverso l'ideale di patriottismo. Non una visione strumentale della cittadinanza né di altruismo puro, ma un sentimento che identifica tra loro i membri con la loro comunità politica; una relazione con coloro con i quali si condividono una storia comune e un mito nazionale. (30)

Per potersi identificare con la comunità dei patrioti si richiede l'esistenza di una concezione pubblica del bene che sia condivisa, così da fare in modo che ci si identifichi con la comunità di cui si fa parte. (31) (32)

(29) Cfr. *Etica della pubblica amministrazione* Cap. V, (L'umanesimo delle virtù americane), op. cit. p. 136.

(30) Cfr. *Etica della pubblica amministrazione* Cap. V, (L'umanesimo delle virtù americane), op. cit. p. 137.

(31) Secondo Taylor la reazione dell'opinione pubblica americana al caso Watergate, quindi, l'indignazione che si sollevò in quell'occasione era dovuta al fatto che erano state manomesse le regole di partecipazione alla competizione politica democratica, costringendo così, un Presidente alle dimissioni. Cfr. "*Etica della pubblica amministrazione*", op. cit. p. 138.

(32) Secondo Cooper inoltre la pubblica amministrazione, più che essere una professione o una organizzazione, è una pratica dotata di propri valori interni (ad esempio la giustizia) cui sono associati degli obblighi e dei doveri organizzativi (ad esempio l'obbligo di perseguire l'interesse pubblico) e delle virtù (ad esempio la benevolenza, il coraggio, la razionalità, l'equità di giudizio, la prudenza). Essa persegue la messa in atto di "pratiche" con un valore intrinseco per i cittadini: la sanità pubblica, l'istruzione, la pianificazione urbana, la contabilità di bilancio nazionale, l'imposizione della legge uguale per tutti etc. La

Nel dare attuazione alla legge e mettere in atto le politiche i beni da tutelare sono la sovranità popolare e l'*accountability* e le virtù che a queste vengono associate sono il *rispetto della legge, la razionalità, la prudenza e l'onestà*.

Secondo il Cooper quando il bene intrinseco è rappresentato dal benessere sociale (sanità, istruzione, difesa, welfare in generale con regime di risorse limitate) allora, forse, l'etica della virtù non ha così grande efficacia per consentire di organizzare al suo interno i valori di una società liberale e democratica.

Per Thompson (*Ethics in Government* 1992) lo scopo generale degli standard etici è il rafforzamento del processo democratico attraverso la creazione di una forma di *accountability* dei funzionari. (33)

Un altro principio di cui tenere conto nell'etica della pubblica amministrazione di matrice nord americana è quello chiamato il principio dell'apparenza. Questo presuppone che l'opinione dei cittadini si formi attraverso le informazioni che essi acquisiscono circa il comportamento dei funzionari pubblici e al contempo sulla esigenza che i funzionari possano essere chiamati a rispondere anche della opinione che il pubblico si è formata.

La regola del rispetto "delle apparenze" è un elemento essenziale della c.d. *accountability* democratica di chi governa o amministra per conto del governo.

Tale principio è applicato ai casi di corruzione istituzionale oltre che personale, cioè a situazioni in cui si ritiene che il collegamento tra esercizio di una funzione pubblica e l'aver ricevuto un pagamento o ottenuto un beneficio privato possano prefigurare una inclinazione alla corruzione. Pertanto anche la opinione che il cittadino può formarsi anche se non in presenza di informazioni o di dati deve essere tenuta in conto nell'orientare il comportamento dei pubblici funzionari.

strumentalità dell'amministrazione non è solo subordinazione alla legge, ma anche condivisione del valore dei "beni pubblici" che sono intrinseci alle sue pratiche. Cooper T.L., *The Responsible Administrator, An Approach to Ethics for the Administrative Role*, Jossey - Bass Public., San Francisco, (1990). Cooper T.L. *The Emergence of Administrative Ethics as a Field of Study in U.S.*, in *Handbook of Administrative Ethics*, ed. Marcel Dekker Inc. NY, pp. 3-30

(33) Thompson, D.F., "*Paradoxes of Government Ethics*", *Public Administration Review*, May-June 1992, (52), 3 ed. pp. 254-259.

3.1) *Le regole morali di comportamento dei funzionari federali in US*

Nella sua formulazione classica dell'economia costituzionale Buchanan (1975) (34) vede la società come un gioco caratterizzato dal pluralismo, dal conflitto degli interessi che fanno in modo che in assenza di un assetto istituzionale appropriato, la società si sposti verso un equilibrio subottimale.

Il contratto sociale di cui abbiamo parlato diviene allora una procedura di scelta collettiva attraverso cui l'ordinamento struttura il "gioco sociale", introducendovi incentivi e sanzioni aventi la funzione di modifica dei "payoff" (costi) associati agli esiti, conseguentemente spingendo a dei comportamenti che tendono a un equilibrio diverso e superiore a quello subottimale. Se la scelta costituzionale è appropriata, l'equilibrio indotto dalla struttura istituzionale comporterà una efficienza superiore a quella del gioco sociale non istituzionale.

Il gioco sociale è un gioco che si ripete infinite volte. Ogni giocatore sa che dal suo comportamento in una partita dipenderà la sua reputazione nelle partite successive. Sulla base di tale reputazione nei confronti del giocatore verrà attuato dagli altri giocatori un comportamento punitivo oppure cooperativo. (35) Sotto condizioni date, che si riducono intuitivamente secondo "il livello di impazienza" del giocatore, questo troverà, o meglio scoprirà alla fine del gioco, che è molto più razionale cooperare per sostenere la propria reputazione che il contrario.

Nel sistema istituzionale americano i padri costituenti avevano pensato di mettere alcuni ostacoli per impedire abusi da parte da parte delle maggioranze politiche in danno alle minoranze, in modo che la gestione del potere restasse il più possibile dentro il solco tracciato nella Costituzione.

Il sistema Statale federale prevede una molteplicità di agenti e ognuno di essi sarà in condizione di avere delle proprie strategie, che se operate razionalmente faranno sì che il sistema non devii dai principi costituzionali.

La strada scelta nell'ordinamento federale statunitense è stata di definire i principi

(34) Buchanan, J.M., *"The limits of Liberty, Between Anarchy and Leviathan"*, Chicago University Press, Chicago (Trad. it. "I Quaderni della biblioteca della libertà", 1978).

(35) Cfr. *Etica della pubblica amministrazione*, op. cit. p. 158.

etici generali, costituzionali. Facendo discendere da questi le regole di condotta che i funzionari pubblici sono tenuti ad osservare e che troviamo codificate nel Codice di comportamento dei dipendenti pubblici e nella attività dell'Office of Government Ethics che fissa standard "etici" o di comportamento per tutti i funzionari federali.

4) La vigilanza del cittadino sulle modalità di spesa

Proseguendo con l'analisi della complicata relazione tra Stato e cittadino sotto il profilo fiscale, non può non essere annotato come praticamente tutte le istituzioni internazionali abbiano in più occasioni raccomandato agli stati di prestare una particolare attenzione all'etica pubblica.

Diverse organizzazioni internazionali (36) sostengono che l'attenzione all'etica pubblica deve essere attuata attraverso dei rigorosi codici etici, introducendo soprattutto dei criteri trasparenti nella selezione e formazione del personale.

I cittadini devono potersi considerare titolati a prestare una attenzione vigilante sull'operato della Pubblica Amministrazione, potendone in qualsiasi modo e momento denunciare gli sprechi e magagne. (37)

A questo riguardo è chiara l'esigenza di favorire quanto più l'adempimento spontaneo da parte del contribuente e il successivo controllo popolare della spesa del denaro pubblico.

Ad esempio è fondamentale la vigilanza nella sanità pubblica e nelle prestazioni sociali agevolate. (38)

Se la destinazione del denaro pubblico trova uno scarso consenso in ampie fasce della popolazione (39) anche la motivazione etica al pagamento delle imposte scemerà drasticamente.

(36) Fondo Monetario Internazionale (IMF), Unione Europea (EC), OCSE (OECD).

(37) L'apparato pubblico come si diceva un tempo deve essere una casa di vetro.

(38) Vedi i fenomeni di corruzione nella sanità e anche quelli dei c.d. falsi ciechi o falsi invalidi, che per fortuna ora, stanno avendo grossa rilevanza e ribalta sugli organi di informazioni nazionali.

(39) Come purtroppo avviene ed è avvenuto in Italia.

Stefano Zamagni afferma che “(...) *al di sopra di un certo livello di reddito pro-capite, ulteriori aumenti dello stesso provocano una diminuzione dell'indice aggregato della felicità pubblica*”. (40) Ora gli insegnamenti di Zamagni possono facilmente essere collegati con i principi economici che regolano non solo il mercato ma la società stessa nel complesso.

4.1 Comunità, mercato, imparzialità delle leggi, giustizia distributiva

J.S. Mill affermava che le due forze decisive per il mercato sono cultura e la competizione. Per Mill “*con il procedere del tempo la sfera delle relazioni economiche risulterà regolata, pressoché integralmente, dalle sole forze del mercato*”. Anche se però questa sostituzione non avverrà mai in maniera integrale. La cultura tout court non potrà essere mai rimpiazzata interamente dalla cultura della competizione, vi saranno sempre degli ambiti nei quali potrà essere applicato il “*principio regolativo dello scambio per equivalenti*” che presiede alle transazioni di mercato.

Il mercato ha bisogno di regole, regole semplici che minimizzino il rischio di possibili alterazioni e aumentino l'efficienza del sistema.

Le regole semplici sono per gli elettori più facili da controllare. Delle regole semplici di gestione della cosa pubblica e di funzionamento del mercato, se applicate dal regolatore pubblico aiutano l'esercizio del controllo degli elettori sugli eletti. (41)

Ma le regole semplici da sole non sono sufficienti.

Un sistema economico per funzionare correttamente ha anche bisogno di regole sociali. E qui che entra in gioco l'etica. Ha bisogno cioè di “regole di convivenza” civile che ne promuovano la sopravvivenza nel lungo periodo (42).

La sfera dell'*homo oeconomicus* e quella dell'*homo sociologicus*, ovvero quella della cultura e della competizione, non sono degli strumenti alternativi per la risoluzione

(40) Vedi introduzione al Rapporto 2010 della soppressa Agenzia per il terzo settore.

(41) L. Zingales, op. cit. supra.

(42) Per Zamagni anche tutte le attività umane basate sulla sfera dell'affettività e della reciprocità o sul principio del dono. Cfr. *Rapporto sul terzo settore*, 2010.

delle questioni di ordine sociale, soprattutto per risolvere problemi come quelli di coordinamento delle decisioni economiche. Piuttosto si tratta di strumenti complementari, per la fondamentale ragione che le transazioni di mercato dipendono dalle norme sociali e giuridiche preponderanti in un determinato ambiente. (43)

Ancora Stefano Zamagni sostiene che: (...) *“Se i risultati del mercato non soddisfano un qualche criterio di giustizia distributiva, come si può pensare che i valori dell’onestà e della fiducia continuino a supportare il mercato stesso?”*. (44)

Sant’Agostino scriveva *“Cos’è una comunità di cittadini se non una moltitudine di persone unite tra loro dal vincolo della concordia? [...] Nello Stato, ciò che nella musica viene chiamato armonia, è la concordia: la concordia civica non esiste senza la giustizia”* (Civ. Dei, 2,21).

Pascal a sua volta affermava che *valori e conoscenza scientifica non sono necessariamente tra loro contrapposti*, quanto coraggio si può ritrovare in queste affermazioni per la quell’epoca..

Lo studioso americano Ronald Dworkin afferma, non altrimenti da altri filosofi, che *“una comunità politica che eserciti la sovranità sui propri membri e che esiga da loro fedeltà e l’obbedienza alle proprie leggi deve assumere un atteggiamento imparziale, oggettivo verso tutti loro e che ciascuno dei suoi membri deve andare a votare”*.

I legislatori promulgano le leggi e elaborano politiche governative senza mai perdere di vista la responsabilità verso la fedeltà l’obbedienza alle leggi. Secondo Dworkin, l’uguale considerazione è la virtù speciale e indispensabile ai governanti. (45)

Amartya Sen afferma che il suo programma metodologico di ricerca è raffigurato da una via che s’avvii tra vincoli del mercato e le espressioni della cultura.

In conclusione vogliamo qui mettere in evidenza come in ambito fiscale la collaborazione tra amministrazione e contribuente, l’adempimento spontaneo [*tax compliance*] sta di fatto alla base di tutto il sistema. Si pensi solamente agli obblighi

(43) S. Zamagni, dalla Prefazione di Amartya K. Sen, *“La ricchezza della ragione. «Denaro e valore: etica ed economia della Finanza»*, Il Mulino, Bologna, 2000. trad. It.

(44) S. Zamagni, op. cit.

(45) R. Dworkin, *Virtù sovrana. Teoria dell’uguaglianza*. Feltrinelli, Milano, 2002, p. 11.

di dichiarazione IRPEF, cioè all'obbligo per la maggior parte dei cittadini contribuenti di presentare la propria dichiarazione dei redditi direttamente in forma autonoma al fisco.

5) Profili dell'evasione fiscale in Italia

Secondo alcuni studi il tasso di evasione fiscale in Italia sarebbe secondo in Europa solo a quello della Grecia. Se fosse portato alla luce il relativo reddito imponibile ammonterebbe secondo diverse stime, probabilmente arrotondate per difetto, a più di 120 - 130 miliardi l'anno di imposte e contributi evasi.

Nel nostro Paese le aliquote fiscali sono senza dubbio superiori alla media degli altri paesi dell'area dell'euro. Questo è dovuto anche all'esigenza di compensare il mancato gettito causato dalle attività irregolari e dalla enorme evasione fiscale. Quest'ultima penalizza tutti i contribuenti onesti, non giova all'efficienza allocativa del sistema e ostacola il perseguimento di una libera concorrenza tra le imprese e quindi uno sviluppo economico solido e duraturo.

Ai fini dell'adempimento spontaneo sono fondamentali la chiarezza e la certezza delle norme e la minimizzazione dei costi di adempimento sia per il contribuente che per l'amministrazione. (46)

La ricerca di un giusto equilibrio nella lotta all'evasione fiscale (47) e la tutela del contribuente deve prima di tutto risultare dal rifiuto di alcuni errori fatti nel passato.

(46) *Il disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale, già approvato nella passata legislatura e riproposto alla Camera dei Deputati, potrebbe essere un'occasione per dotarsi di una normativa fiscale più moderna e di una struttura delle imposte meno distorsiva per la concorrenza.* Cfr. L. F. Signorini, Vice Direttore Generale della Banca d'Italia, Intervento presso le Commissioni riunite (Bilancio Tesoro e Programmazione) di Camera e Senato, *Audizione preliminare all'esame della manovra economica per il triennio 2014 – 2016*, Roma 29 ottobre, 2013.

(47) E. Zanetti, "La ricerca di un giusto equilibrio nella lotta all'evasione fiscale", in *"Evasione fiscale e tax compliance"*, op. cit. p. 131 ss.

(48)

Ad esempio è fondamentale per il contrasto alla evasione la tracciabilità delle operazioni e dei pagamenti, la accessibilità in forma elettronica della documentazione fiscale.

Certuni si esprimono favorevolmente nei confronti delle norme che disciplinano, incentivandolo, il conflitto di interessi tra operatore economico, soprattutto se prestatore di servizi e il consumatore finale, con il fine di favorire l'acquisizione dei documenti fiscali e allora la venuta alla luce delle prestazioni svolte nei confronti del privato cittadino, che altrimenti non sarebbe incentivato come si dice a richiedere la fattura fiscale.

Gli errori (intenzionali o meno) fatti in passato così li si riassume. Primo, il sostanziale disinteresse della società fino alla metà degli anni 90 riguardo all'andamento dei conti pubblici. Il bilancio dello Stato veniva fatto "quadrare", con il ricorso sistematico all'emissione di titoli del debito pubblico. Facendo debiti che ora ricadono sulle nuove generazioni. Secondo, si deve respingere con forza il

(48) Anche la Corte dei Conti (vedi la relazione di controllo 2013 nei confronti della Agenzia delle entrate) sottolinea l'estrema importanza di strumenti come lo *spesometro* criticando al contempo la discontinuità nella implementazione delle norme di questi ultimi anni. Nella relazione si legge: "*Quanto è avvenuto in materia di legislazione sugli incroci clienti e fornitori appare paradigmatico di ciò che non deve essere fatto*". Le scelte operate dal legislatore negli ultimi anni, "*sono state ondivaghe e contraddittorie, con interventi rigorosi cui hanno fatto seguito inopinate abrogazioni e successive reintroduzioni di obblighi sostanzialmente analoghi a quelli poco tempo prima abrogati, con conseguenti effetti negativi tanto per i contribuenti quanto per l'amministrazione*". L'azione di contrasto all'evasione fiscale, prosegue la Corte dei conti nella sua relazione, *non può infatti basarsi su soluzioni estemporanee, necessitando piuttosto di un disegno legislativo ponderato ed organico*. Il sistema di incrocio delle informazioni, su cui si basa l'attività di controllo fiscale necessita di essere sviluppato, soprattutto adottando strumenti come la fatturazione elettronica e i sistemi di pagamento tracciato, che consentano un tempestivo utilizzo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di dati fiscalmente rilevanti. Lo scopo in questo caso è quello di "*attribuire massimo rilievo alla fase dell'adempimento spontaneo, utilizzando anche in tale fase, e non solo in quella dell'accertamento come avviene attualmente, il vasto patrimonio informativo di cui l'amministrazione può disporre, a partire dai dati relativi ai rapporti con i clienti e i fornitori e, auspicabilmente, dai dati relativi ai rapporti finanziari*". Cfr. Relazione di controllo sulla Agenzia delle entrate, Corte dei Conti, Roma, 2013.

“perdonismo” assurdo dei condoni fiscali che ha pesantemente caratterizzato il sistema sino ai primi anni 2000. Nel nostro amato Paese vista la complessità e la difficoltà della lotta all’evasione fiscale e all’economia in nero, si fa forte la proposta di chi vorrebbe che le risorse recuperate all’evasione fiscale, non siano più tanto considerate elementi eccezionali di entrate per lo Stato ma risorse ordinarie per il sistema della finanza pubblica. (49)

Alcuni arrivano a dire che ambirebbero a trasformare tutti i proventi acquisiti dalla lotta all’evasione fiscale, gettito aggiuntivo per sua natura, straordinario, a risorsa stabile per mezzo di una corrispondente riduzione del carico fiscale e previdenziale. (50)

Alla fine della fiera per combattere efficacemente l’evasione fiscale occorrerebbe in Italia un cambio culturale e di mentalità vigoroso. (51) Vale a dire che dovrebbe attecchire nella società italiana in tutta evidenza quell’idea eticamente in armonia con i principi costituzionali che l’interesse privato del pagamento delle imposte purché siano eque corrisponde al bene comune.

(49) A. Befera, Direttore dell’Agenzia delle entrate italiana, in: atti del convegno “Il fattore compliance”, 15 novembre 2011, Bologna, e l’introduzione al Libro *Evasione fiscale e tax compliance*, A cura di A. Gentile e Silvia Giannini, ed. Il Mulino, 2012.

(50) Con una pressione fiscale prevista al 44,07 per cento sul 2013, al 44,83 per cento sul 2014 (ma che probabilmente arriverà già a partire dal 2013 al 45 per cento a causa della riduzione del Pil e i probabili aggravii da parte degli enti locali per far fronte ai tagli loro imposti dal governo centrale) non può ritenersi nella maniera più assoluta la lotta all’evasione come qualcosa di temporaneo e il tasso di evasione più sopportabile.

(51) Ad avviso di Raffaello Lupi, “*il legislatore non si interessa più di raffinatezze tecniche sulla “tassazione analitico aziendale”, bensì al vertice politico interessa di più del consenso, e delle grandi scelte su “cosa deve fare il settore pubblico” e “cosa i privati” anziché dei tecnicismi della tassazione.* Ma ci si rese conto rapidamente dell’utilizzabilità del contrasto di interessi tra clienti e fornitori (compresi lavoratori e datori di lavoro, e consumatori e rivenditori) per poter determinare i tributi più facilmente delle moderne tecnologie e sistemi comunicazione dati. Servono scelte di vertice, magari orientative, con una delega agli esperti per mettere un ordine di massima tra le varie opzioni possibili. Cfr. R. Lupi, *Evasione fiscale, paradiso e inferno* (poteri e limiti della legislazione), Kluwer, 2008, p. 177.

Con le risorse fiscali e con una gestione equa e trasparente del fisco (52) si assicurano a tutti i cittadini (abbienti e quelli meno abbienti) i servizi pubblici migliori, più efficienti, adeguati alle esigenze e alle sfide di una società moderna del XXI° secolo, servizi meno costosi e più equi.

Secondo le analisi svolte dall'OCSE (l'Organizzazione dello Sviluppo e Cooperazione Economica) sono cinque i fattori chiave che consentono, con la loro reciproca interazione, di spiegare il principio dell'adempimento spontaneo alla imposizione. Questi fattori sono la deterrenza, le buone norme, le opportunità, imparzialità e fiducia, dai fattori economici.(53)

Dentro uno studio approfondito che abbia lo scopo di dare anche alcuni spunti di tipo operativo andrebbe analizzata anche l'etica dei compensi e della privacy. Ossia ci si dovrebbe chiedere se e in quali condizioni debba prevalere il diritto alla privacy dei contribuenti, (anche magari di quelli disonesti) sul diritto dello Stato all'interesse fiscale, a conoscere di chi sono i redditi, anche quelle vere e proprie fortune, che spesso sono state trasferite all'estero, sottraendo in tale modo i relativi imponibili illegalmente alla contribuzione. (54)

(52) Ancora il Direttore della Agenzia delle entrate che afferma che (...) “per non incrinare il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente occorre equità procedurale, capacità di esame critica del proprio comportamento, da parte della Agenzia delle entrate, l'adeguamento delle sanzioni all'effettivo disvalore sociale e alla gravità delle violazioni, la tempestività nell'erogazione dei rimborsi dovuti e nell'assistenza, la capacità di ascolto”. Modello della spinta gentile!”.

(53) Jonathan L. Pemberton, (vicedirettore del Dipartimento per la cooperazione internazionale e l'amministrazione fiscale presso il Centro per la politica fiscale e l'amministrazione dell'OCSE) ha illustrato i differenti approcci adottati dalle varie amministrazioni nella lotta all'evasione fiscale e per favorire la tax compliance, con riguardo alle differenti tipologie di contribuenti e ai differenti contesti in cui questi ultimi operano.

(54) Il caso, così dal nome del protagonista, “Tarantula” fece notizia. Tarantula, al secolo Bradley Birkenfield, funzionario in America per la banca svizzera UBS, fu condannato a 41 mesi di prigione per avere aiutato un immobiliare a evadere tasse per sette milioni di dollari. Nel frattempo si trasformò in una whistleblower aiutando le autorità fiscali americane a scovare una serie di operazioni che UBS conduceva per i suoi clienti che intendevano evadere il fisco statunitense. Mr. Tarantula permise al fisco di erogare una multa di 780 milioni di dollari per la banca svizzera e il recupero di cinque miliardi di dollari per l'Agenzia

Al riguardo sono rilevanti in Italia i fattori correlati all'ambiente culturale, giuridico, economico, politico. (55) L'assenza di fiducia nello Stato, nella costruzione di un equo rapporto Stato cittadino (Stato - contribuente) raffigura il primo fattore alla base dell'evasione fiscale; esso è sintomo di scarsa attendibilità delle istituzioni. (56) Infine, se viceversa chi è sottoposto alle imposte può allo stesso tempo anche esercitare un controllo concreto sulla efficienza della spesa pubblica, allora il tasso della raccolta fiscale sarà destinato progressivamente a crescere. (57)

5.1) Alcuni dati sull'evasione in Italia

Secondo i dati dell'Agenzia delle entrate il trend di recupero dell'evasione fiscale in

delle entrate statunitense (*Revenue Service*). Il 10 settembre il governo americano ha versato a Mr. Tarantula un premio di 104 milioni di dollari, perché le informazioni fornite sono state di «eccezionale ampiezza e profondità». Cfr. Il Corriere della Sera, domenica, 30 settembre 2012.

(55) L'Italia secondo le stime del *Corruption perception index* (ovvero la misurazione internazionale più autorevole della corruzione nei paesi industrializzati) si troverebbe al sessantanovesimo posto nel 2011 nella classifica dei paesi più corrotti al mondo. La Germania sarebbe quindicesima, il Belgio diciannovesimo, la Francia venticinquesima, la Spagna trentunesima.

(56) La spesa delle regioni italiane nei dieci anni intercorrenti tra il 2000 e il 2009, è passata dai 119 iniziali sino a 209 miliardi, gran parte dei quali, è servita a sostenere le spese della sanità (il 75.6% della spesa). Questa misura corrisponde al doppio rispetto alla crescita registrata dalla spesa pubblica italiana nel suo complesso (37.8%).

Non resta che concludere che la spesa non solo è stata eccessiva, ma anche male indirizzata. cfr. riv. "Nuovi Italiani", 26 settembre 2012, G. Melis.

(57) (...) Per un efficace controllo dei conti pubblici occorrerà declinare chiaramente il principio del pareggio di bilancio per ogni categoria di enti appartenenti alle Amministrazioni pubbliche, tenendo conto delle necessità di coordinamento tra i vari livelli di governo. La maggior sfida per il futuro sta nel riavviare la crescita economica e mutare la composizione del bilancio pubblico al fine di favorirla: ridurre l'insieme delle spese, spostarsi da quelle meno produttive verso quelle che rafforzano il potenziale dell'economia, abbassare la pressione fiscale sui contribuenti in regola, sul lavoro, sulle imprese. Salvatore Rossi Vice Direttore generale della Banca d'Italia, Audizione preliminare all'esame della *Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2012*, Camera dei Deputati Roma, 2 ottobre 2012.

Italia negli ultimi anni è stato notevole. (58)

Al riguardo è necessario tuttavia chiedersi perché non è stato fatto prima lo stesso sforzo? E inoltre, il valore recuperato chiaramente è solo una piccolissima parte del sommerso stimato che è stato ritenuto da diverse stime essere almeno pari a 120 - 150 miliardi di euro ogni anno.

La dottrina in Italia scevera sul fatto che le norme di comportamento personali e sociali rappresentano i *drivers* maggiormente rilevanti per la compliance delle norme fiscali. (59) Le “norme personali” sono valori, regole di condotta di cui ciascuno ritiene doversi attenere. Le regole sociali di comportamento si sviluppano nel tempo, rimuoverle richiede altrettanto tempo. (60)

Alle norme sociali corrispondono poi i comportamenti diffusi nella collettività come ci hanno insegnato i filosofi delle dottrine dello stato. (61)

Ad esempio se un consulente presta aiuto per evadere le tasse, realizza un comportamento identificato come ingiusto dalla collettività o invece questo

(58) Il trend di incassi da recupero dell'evasione nel quinquennio 2007 – 2011 (...) è stato di 6,3 MLD di euro nel 2007, 6,9 MLD nel 2008, 9,1 MLD nel 2009, 11 MLD nel 2010 e 12, 7 MLD di euro nell'anno 2011. Vedi *Evasione fiscale e «tax compliance»*, Antonio Gentile e Silvia Giannini, a cura di, Il Mulino - Percorsi Economia 2012.

(59) op. cit. *Evasione fiscale e tax compliance*.

(60) Al riguardo all'Agenzia delle entrate italiana è stato promosso da qualche anno il progetto Fisco & Scuola che tende a promuovere la cultura fiscale presso i ragazzi delle scuole inferiori e superiori.

(61) Tra il 1761 e il 1762 Rousseau pubblica *Giulia* (o *La Nuova Eloisa*), *l'Emilio* e *il Contratto sociale* che costituiscono le opere della sua maturità. Gli scritti prendono in considerazione tre dimensioni formative significative per l'uomo: la costituzione di una famiglia e la costruzione di uno stato che come organismi socio- politici possano costituire il fondamento di una società giusta e l'educazione dell'individuo che possa integrarsi con gli altri. La dimensione socio-politica e quella educativa costituiscono così le direzioni di ricerca integrate che Rousseau propone ai suoi contemporanei per contrastare la degenerazione della società denunciata nei due *Discorsi*. Ciò che accomuna le tre dimensioni è l'istanza etica, ma anche il suo presupposto metafisico, che deve accompagnare e guidare sia il percorso politico sia quello educativo. Per questo l'istanza etica rimanda al principio «dello stato di natura», ossia dell'origine prima che, agendo sempre all'interno dei singoli uomini, può essere realizzata, almeno parzialmente, attraverso una ricerca sui fondamenti relazionali e individuali dell'essere umano.

comportamento lascia totalmente indifferenti? Le implicazioni di tale indifferenza della Comunità saranno le seguenti.

Chi evade provoca un doppio ordine di danni: 1) dapprima riduce illecitamente le entrate erariali e quindi la possibilità di offerta di servizi pubblici da parte dello Stato; 2) dall'altro, aggrava il carico impositivo sui cittadini onesti, che si vedranno gravati da una pressione fiscale aggiuntiva a causa della evasione.

Per evitare questo duplice ordine di fattori a livello internazionale si studiano i possibili rimedi. Infatti si trovano molti modelli di comunicazione positiva da parte delle amministrazioni, vedi in ambito OCSE, con il fine di migliorare la *compliance* fiscale. (62)

Far crescere la *compliance fiscale* significa rendere meno tecnicistico il linguaggio fiscale: dalla modulistica per le dichiarazioni dei redditi, alle comunicazioni a cui sono chiamati a rispondere i contribuenti, quelle interne della stessa amministrazione, gli stessi servizi telematici di consulenza fiscale.

Per migliorare la *compliance fiscale* si studia il cosiddetto *fiscal gap*, ovvero l'ammontare mancante dalle casse dello Stato causato dal non adempimento degli obblighi fiscali. (63)

Il PIL (Prodotto Interno Lordo) (64) di un Paese raffigura la misura del reddito complessivo prodotto, ma non rappresenta esattamente il valore economico sottoposto alla tassazione. Infatti nell'ambito di sistemi fiscali complessi, quali sono quelli dei paesi occidentali, il valore aggiunto non rappresenta compiutamente le basi

(62) Nel nostro paese ci fu la nota polemica suscitata nel 2008, dalla pubblicazione online dei dati delle dichiarazioni dei redditi. Tuttavia si è ridiscusso di recente della questione. Al riguardo, l'art. 12-ter del d.l. 13 agosto 2011, n. 138 (che ha aggiunto un comma all'art. 44 del d.P.R. n. 600 del 1973), prevede la pubblicazione sul sito istituzionale dei comuni dei risultati aggregate delle dichiarazioni dei redditi.

(63) Vedi lavori della Commissione di studio per la riforma fiscale e lo studio dell'economia sommersa.

(64) PIL (Prodotto Interno Lordo), misura del valore di tutti i beni e servizi finali prodotti all'interno di un paese in un determinato periodo di tempo; in inglese GDP (Gross Domestic Product).

imponibili. (65)

Per spostarsi dal valore aggiunto sommerso al *tax gap* è necessario studiare le differenze tra: a) il valore aggiunto fiscale e le basi imponibili; b) la mancata dichiarazione della base e il non versamento dell'imposta. Nella stima del valore economico sommerso di un'economia vanno inclusi i flussi di produzione di beni e dei servizi senza alcuna considerazione degli aspetti di natura patrimoniale, che sono invece presenti nella generazione della base imponibile. Varrebbe a dire che il sommerso economico di un paese è riferito alle operazioni del Conto Profitti e Perdite dell'economia e non allo Stato Patrimoniale; dunque dalle variazioni patrimoniali emergono i versamenti mancati.

Per arrivare dal PIL ad una base imponibile fiscale si deve effettuare un lavoro di omogeneizzazione delle definizioni e classificazioni di contabilità economica nazionale. Se ci riferiamo al campo di applicazione del tributo: 1) non tutti i soggetti che generano del valore aggiunto ai fini della contabilità nazionale (quella che determina il calcolo del Pil di un paese), sono tenuti al pagamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto ("Iva"); 2) nella definizione di base imponibile Iva, il valore aggiunto fiscale differisce sostanzialmente da quello della contabilità nazionale. Attraverso allora la sopra descritta azione di "*review*" si verifica se tra il sommerso e la base imponibile evasa ci possano essere dei fenomeni di sovrapposizione additivi o sostitutivi. Per ultimo, una volta che si sono determinate le basi imponibili potenziali, comprensive di quelle dichiarate e non, sarà necessaria la successiva analisi normativa al fine di stimare i potenziali gettiti tributari. Sottraendo poi dai gettiti fiscali effettuati si riesce ad ottenere quella che è la stima del *tax gap*.

L'Amministrazione fiscale cerca attualmente di orientare il proprio operato nella direzione di una sempre più marcata semplificazione del sistema di accertamento e della riscossione.

Si può constatare con tutta evidenza che il linguaggio utilizzato dall'Amministrazione

(65) Das-Gupta e Mookherjee [2000], Rechon [2009], Her Majesty's Revenue and Customs [2009; 2010]. Cfr, M. Di Capua (Vicedirettore Vicario della Agenzia delle entrate) da *Evasione fiscale e tax compliance*. op. cit. pag. 92.

fiscale oggi è certamente molto più finalizzato alla tax compliance che alla coercizione.

Parte Seconda

ETICA FISCALE E DIRITTI UMANI

6) *La Corte Costituzionale italiana e i rapporti con le sentenze della Corte EDU* (1)

“Prima che l’Europa sia un’alleanza militare o un’unione economica, deve essere un’unità culturale nel senso più elevato del termine. L’Europa deve darsi un’anima” così affermava Robert Schumann negli anni Cinquanta.

Alla base della normativa tributaria dell’ordinamento italiano è collocato abbiamo visto il principio stabilito dall’art. 53 della Costituzione, secondo cui *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.

Caposaldo dei principi tributari nella Costituzione è quindi il principio secondo cui ciascuno dei consociati è tenuto *a concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva*.

Il dovere tributario è legato ad una precisa scelta di valori che, ancor prima che giuridici, sono di tipo etico. E come abbiamo cercato di dimostrare non esiste una separazione netta tra valori etici e applicazione del tributo.

Il valore sotteso al dovere di “concorrere” alle spese pubbliche è stato individuato in un vincolo di *“solidarietà politica, economica e sociale”* tra coloro che sono i

(1) Come insegnavano i rivoluzionari francesi di fine Settecento il solo significato possibile di “Costituzione” è quello che si ha e rende tangibile in quegli ordinamenti nei quali sono riconosciuti i diritti fondamentali e, *proprio per ciò* (in vista, cioè, della loro effettiva tutela), è disposta la separazione dei poteri.

beneficiari delle spese pubbliche (2). Tuttavia la Costituzione è *aperta alle regole di vita di relazione internazionale* tramite gli articoli 10 e 11 (3).

L'art. 10 è il parametro che stabilisce un meccanismo di adattamento automatico delle disposizioni interne a quelle *“del diritto internazionale generalmente riconosciute”*, (4) solo per queste, secondo la lettura che ne è stata data fin dall'inizio dalla giurisprudenza e dalla prevalente dottrina, anche alla luce dei lavori preparatori dell'Assemblea Costituente (5).

L'art. 11 della Costituzione italiana è stato definito come il *“sicuro fondamento”* del rapporto tra norme interne e norme comunitarie.

La riformulazione dell'art. 117, primo comma Cost., realizzata con la riforma costituzionale del 2001, (6) ha introdotto nell'ordinamento statale *la previsione di una potestà legislativa esercitata congiuntamente da Stato e Regioni nel rispetto [...]*

(2) La solidarietà è un'impronta che caratterizza il tipo di democrazia che si volle all'epoca instaurare.

(3) art. 11 Cost.: *“L'Italia ripudia la guerra come strumento di offesa alla libertà degli altri popoli e come mezzo di risoluzione delle controversie internazionali; consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo”*.

(4) L'art. 11 della Costituzione è collocato tra i principi fondamentali della Carta.

(5) Tuttavia, il contrasto sulla prevalenza tra Corte Costituzionale e Corte di Lussemburgo era iniziato con la sentenza n. 14 del 1964, Costa/ENEL proseguito con la sentenza n. 98 del 1965, Acciaierie San Michele, ulteriormente chiarito ma non risolto, dalle sentenze n. 183 del 1973, Frontini e n. 232 del 1975, Industrie Chimiche. Con le due ultime decisioni il contrasto, almeno dal punto di vista sostanziale, sembrava essere stato risolto, grazie all'avvenuto riconoscimento della prevalenza del diritto comunitario, conservando, tuttavia, alla Corte costituzionale il controllo dell'eventuale conflitto, costruito come questione di legittimità costituzionale rispetto all'art. 11.

Infine, La Corte di giustizia, con la sentenza Simmenthal del 1978, oppose, l'esigenza primaria di dare immediata applicazione alle norme comunitarie provviste di effetto diretto, evitando procedure che non consentissero tale immediatezza, compresa la questione di legittimità costituzionale demandata alla Corte Costituzionale. La Corte Costituzionale italiana alla fine comprese le ragioni del giudice comunitario, trovando una soluzione, con la sentenza n. 170 del 1984, Granital. Giuseppe Tesaurò, op. cit.

(6) Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, intitolata *“Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione”*, in Gazzetta Ufficiale n. 248 del 24 ottobre 2001.

dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Nondimeno, oggi (il 10 ottobre 2012) il Consiglio dei Ministri ha approvato un d.d.l. costituzionale di riforma del Titolo V della Costituzione (7).

Con tale disegno di legge s'inseriscono nel campo della legislazione esclusiva dello Stato alcune materie che erano state in precedenza considerate della legislazione concorrente: tra le quali *il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*. Inoltre, ritornano alla competenza esclusiva dello Stato: *la disciplina giuridica del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche e la disciplina generale degli enti locali*. Si stabilisce che anche nella legislazione concorrente, *spetta alla legge dello Stato non più di stabilire problematici «principi fondamentali»*, bensì di collocare la disciplina di modo che sia funzionale a garantire l'unità giuridica ed economica della Repubblica.

Sono disposti, infine, dei confini meno rigidi fra la potestà regolamentare del Governo e potestà regolamentare delle regioni, prevedendo semplicemente che lo Stato e le regioni possono emanare regolamenti per l'attuazione delle proprie leggi.

La (“vecchia”) riforma del Titolo V della Costituzione attuata nel 2001, non ha mutato il quadro e la configurazione dei rapporti tra il nostro ordinamento e il diritto dell'Unione europea.

La riforma costituzionale del 2001 ha offerto una cappello costituzionale anche alle disposizioni convenzionali; in particolare alla disposizioni della Corte Europea dei

(7) Il Consiglio dei ministri della passata legislature, aveva approvato un disegno di legge costituzionale di riforma del Titolo V. Il testo interviene a undici anni di distanza dalla precedente revisione attuata con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3. L'intervento si era reso necessario viste le criticità emerse nel corso di questi anni. L'obiettivo è comunque quello di apportare modifiche quantitativamente limitate, ma significative dal punto di vista della regolamentazione dei rapporti fra lo Stato e le regioni. L'intervento riformatore si incentra anzitutto sul principio dell'Unità giuridica ed economica della Repubblica come valore fondamentale dell'ordinamento, prevedendo che la sua garanzia, assieme a quella dei diritti costituzionali, costituisce compito primario della legge dello Stato, anche a prescindere dal riparto delle materie fra legge statale e legge regionale. È la cosiddetta clausola di supremazia presente in gran parte degli ordinamenti federali.

Diritti dell'Uomo ("CEDU") (8).

Infatti, il contrasto *tra norma interna e norma internazionale convenzionale* diviene, a seguito della riforma del 2001, una questione di legittimità costituzionale nel rispetto dell'art. 117 primo comma Costituzione. (9)

7) *La giurisprudenza della Corte costituzionale*

La Corte Costituzionale italiana, come risaputo, è andata via via sempre più a sviluppare un dialogo diretto con la Corte di giustizia, all'inizio con l'ordinanza n.103 del 2008, utilizzando lo strumento del rinvio pregiudiziale.

Questo confronto e la sintonia prevalente che ne è scaturita non possono che giovare, anche allo sviluppo della tutela dei diritti fondamentali.

Quanto all'inderogabilità degli assetti costituzionali e l'inviolabilità dei diritti fondamentali della persona, la Corte costituzionale italiana, con la sentenza n. 227 del 24 giugno 2010, affermava che *"Restano, infatti, ben fermi, anche successivamente alla riforma, oltre al vincolo in capo al legislatore e alla relativa responsabilità internazionale dello Stato, tutte le conseguenze che derivano dalle limitazioni di sovranità che solo l'art. 11 Cost. consente, sul piano sostanziale e sul piano processuale, per l'amministrazione e per i giudici. In particolare, quanto ad eventuali*

(8) Il vistoso ampliamento dell'Unione e, l'ancor più rilevante spostamento del baricentro del sistema comunitario nel suo insieme va sempre di più verso la circolazione delle persone, quelle anche provenienti dagli Stati terzi. La conseguenza è che i diritti della persona, fondamentali o no, diventano una parte imponente dell'attività del giudice comunitario che opera in sinergia con i giudici nazionali. I diritti della persona sono materia tipicamente costituzionale. Non è pertanto pensabile che non vi sia un dialogo, costruttivo tra Corte di giustizia e le Corti costituzionali in questa materia, un dialogo che deve essere tanto intenso quanto rispettoso delle specificità, non solo dell'ordinamento comunitario, ma anche e soprattutto, degli ordinamenti nazionali.

(9) *"..la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto [...] dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"*. Tuttavia, tale disposizione con riguardo all'ordine delle attribuzioni di competenza tra Stato e regioni é modificata a far data dal 1 gennaio 2014: *"La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"*. Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1.

contrasti con la Costituzione, resta ferma la garanzia che, diversamente dalle norme internazionali convenzionali, l'esercizio dei poteri normativi delegati all'Unione europea trova un limite esclusivamente nei principi fondamentali dell'assetto costituzionale e nella maggior tutela dei diritti inalienabili della persona”.

7.1) Principi EDU – Costituzione etica fiscale

L'ordinamento tributario italiano è portatore, dal suo livello costituzionale, di principi di giustizia tributaria, fondati sui valori - base dell'ordinamento, *essi sono la dignità della persona, i diritti e i doveri di solidarietà della persona*, questi sono anche i valori base armonizzati in vigore all'interno dell'ordinamento Comunitario (10).

Secondo un'interpretazione condivisa, la Carta costituzionale, si piega e armonicamente, rapportandosi, alle disposizioni e alle sentenze delle altre Corti internazionali. In particolare a quelle della Corte EDU.

Con le sentenze nn. 348 e 349 del 2007 la Corte costituzionale italiana ha dato conferma della necessità di un previo riscontro di conformità costituzionale tra le norme interne e le sentenze dettate dalla Corte di Strasburgo, Corte EDU (11).

Altro postulato di fondamentale importanza riguardo alla compatibilità della giurisprudenza europea sui diritti umani e quella interna è stato declinato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 317 del 2009. Tale decisione postula che l'incidenza

(10) Sulla necessità che il diritto tributario armonizzato debba essere un “diritto tributario giusto”, cfr. K. TIPKE, *Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit*, in *Besteuerung von Einkommen. Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa*, a cura di K. Tipke e N. Bozza, Berlino, 2000, 10 ss. Analogamente, J. Lang, “I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa”, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, I, tomo II, Padova, 1994.

(11) “L'interpretazione che di questo diritto fornisce, in via esclusiva, la Corte di Strasburgo diventa così per la Corte costituzionale italiana un elemento per la continua conformazione dei parametri di giudizio”. “L'adeguamento alle sentenze definitive della Corte EDU costituisce, infatti, per gli Stati contraenti, ai sensi dell'art. 46, par. 1, CEDU, l'oggetto di uno specifico e speculare obbligo di conformazione. cfr. F. Gallo, *Rapporti fra Corte costituzionale e Corte EDU*, Bruxelles, 24 maggio 2012.

della singola norma EDU sulla legislazione italiana deve prevalentemente sostenere un *quid plus* di tutele nell'ordinamento interno sui diritti fondamentali. (12)

In questo modo la Corte costituzionale ritiene che la Costituzione va realizzando appieno (...) *se stessa*, nell'armonica *congiunzione dei suoi principi valori*, quelli di libertà ed eguaglianza che danno significato alla dignità dell'uomo.

Nell'esame, molto per accenni di sintesi che si fa dei rapporti tra la giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo non si può prescindere dall'operare un riferimento all'art. 6 EDU. Ovvero trattasi della disciplina che regola il cd. giusto processo, nell'ambito della quale è fatto esplicito riferimento ai "diritti e doveri di carattere civile" e ad "ogni accusa di carattere penale" (13). Dal solo tenore letterale della disposizione parrebbe che il contenzioso tributario sia stato esplicitamente escluso dalla tutela prevista della Carta Europea dei diritti dell'Uomo.

Questa convinzione è rafforzata anche dalla lettura del Protocollo addizionale n. 1. Infatti all'art. 1, si prevede che: "*ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale*". Salvo poi specificare che tale previsione non può arrecare «*pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*». (14)

Il rapporto tra gli ordinamenti è fondamentale, esso crea una osmosi nella tutela dei diritti umani e, nel campo della giustizia, quanto mai ve n'è bisogno. Più alto è il livello di tutela della persona, dell'*humanitas*, più alta sarà l'espressione etica dell'ordinamento, che nella persona hai il suo perno e attorno al quale ruota e dal

(12) Cfr. Sentenze Corte Cost. n. 236, 113, 80 e 1 del 2011; 196, 138 e 87 del 2010; 317 del 2009; 349, 348 del 2007.

(13) art. 6 EDU: Diritto alla libertà e alla sicurezza 1. Ogni *individuo ha diritto alla libertà e alla sicurezza. Nessuno può essere privato della libertà, se non nei casi seguenti e nei modi previsti dalla legge (...)* 5. *Ogni persona vittima di arresto o di detenzione in violazione di una delle disposizioni del presente articolo ha diritto ad una riparazione.*

(14) P. Mastellone, *Brevi note sull'applicabilità delle garanzie della CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale.*

quale stabilmente si tiene . Il futuro (ma già il presente...) di questi ultimi anni si affida a dei rapporti paritari non di sopra ne di sotto ordinazione tra Carte e tra le Corti, bensì alla costituzione di circoli virtuosi di mutua alimentazione tra di esse. Circoli che da se medesimi si ricaricano incessantemente in un'esperienza non di rado sofferta ma allo stesso tempo gratificante al servizio dei bisogni elementari dell'uomo e della sua dignità.

7.2) La giurisprudenza della Corte Europea dei diritti umani

La Corte Ue nella sentenza, 17 settembre 2002, C-413/99, caso *Baumbast* , (punto 90), affermava che «*le limitazioni e condizioni di cui all'art. 18 TCE e previste dalla Direttiva n. 90/434 si ispirano all'idea che l'esercizio del diritto di soggiorno dei cittadini dell'Unione può essere subordinato ai legittimi interessi degli Stati membri*». Ovvero gli aspetti economici e l'interesse degli Stati possono ancora limitare il diritto di cittadinanza effettiva.

Le limitazioni, come noto, possono riguardare motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e gli impieghi nella pubblica amministrazione.

Quale elemento del rilievo assunto dal processo di mutuo riconoscimento tra le diverse Corti nazionali ed europee è bene qua ricordare l'ordinanza n. 103 del 2008, con la quale la Corte costituzionale ha aperto al riconoscimento del dialogo diretto con la Corte di giustizia europea, tramite l'istituto del rinvio pregiudiziale. Dialogo che è di utilità fondamentale specie nel campo della tutela dei diritti fondamentali ma anche in materia fiscale . (15)

Alla fine l'esercizio dei poteri normativi delegati all'Unione europea trova limite esclusivo nella tutela dei principi fondamentali dell'assetto costituzionale e nella maggior tutela dei diritti inalienabili della persona. Al momento in cui vi fu la

(15) In passato il dialogo c'è stato, ma a distanza: basti ricordare le sentenze *Costa/ENEL* e *Simmenthal*, che hanno fatto la storia del sistema giuridico comunitario e che sono state al centro di un dialogo anche vivace, abbiamo sopra già ricordato, un braccio di ferro, tra le due Corti. cfr. Giuseppe Tesauo, Relazione, (Relazioni tra Corte Costituzionale e Corte di giustizia, Bruxelles 25 maggio 2012).

discussione sul progetto di un “Trattato per una Costituzione fiscale europea” (firmato a Roma il 24 ottobre 2004), alcuni studiosi di diritto tributario vollero indicare come loro contributo l’elencazione dei principi inderogabili che dovevano essere inseriti nella Carta. (16) Tali principi, che sarebbero dovuti essere inseriti necessariamente nella Costituzione europea, erano: a) il prelievo deve basarsi sul consenso (consensus al tributo) e la democraticità; b) le spese pubbliche vanno ripartite sulla base della capacità contributiva individuale; c) il rispetto della libertà e dignità del contribuente e della sua famiglia; d) la solidarietà tra i consociati e della certezza del diritto; e) la non confiscatorietà delle imposte; f) l’autonomia finanziaria degli enti sub centrali o intermedi; g) l’obbligo per l’Amministrazione finanziaria di agire secondo la legge e in conformità ai principi di imparzialità, di eguaglianza e di affidamento.

8) *Un accenno all’Imposta sul Valore Aggiunto e la giurisprudenza europea sulla lotta alle frodi* (17)

Il caso più grave di evasione del tributo europeo, che colpisce non solo le entrate degli stati ma anche quelli comunitari, riguarda la lotta alle frodi all’esportazione in campo Iva (18). In una rilevante sentenza (Sentenza CGUE, Netto Supermarkt GmbH (21 febbraio 2008, in causa C-271/06), la Corte di giustizia ha escluso dalla responsabilità del mancato versamento dell’imposta il fornitore “*che non aveva e non poteva avere conoscenza della frode*”. Il Giudice Europeo quindi avrebbe potuto accollare la

(16) A. Fantozzi, “*Dalla non discriminazione all’eguaglianza in materia tributaria*”, in “*Per una Costituzione fiscale europea*”, ASTRID, proposte da inserire nella “*Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea*”.

(17) L’economista Nicholas Kaldor scrisse che una imposta sui consumi è preferibile ad una imposta sul reddito perché dovrebbe tassare le persone seconda di ciò che essi “*take out from the common pool*” and “*not according to what they put into it*”. Questa distinzione etica soffrì d’influenza nella teoria economica. Kaldor non voleva strumentalmente dire che la tassazione dei consumi incoraggi il risparmio. Piuttosto, egli riconosceva i benefici sociali del risparmio e, dunque, era dell’idea che il risparmio non dovesse essere tassato più pesantemente rispetto al consumo. Desert and accumulation of Capital. The Common Pool). Cfr L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership. Tax and Justice*, The Tax Base, p. 109.

(18)

responsabilità al solo venditore che avesse avuto effettiva conoscenza della frode, mentre ha preferito colpire anche il fornitore *non adeguatamente diligente*. Ovvero il fornitore che non adottati tutte le misure ragionevolmente richieste per poter conoscere la altrui frode.

La tutela dei principi comunitari (divieto di discriminazione e di restrizione delle libertà fondamentali) deve essere contemperata e bilanciata con la protezione di interessi nazionali primari. La giurisprudenza della Corte europea individua alcuni interessi pubblici dei singoli Stati membri che possono far derogare alle regole comunitarie in quanto considerate come delle cause di giustificazione obiettiva. In particolare la Corte individua tre ordini di motivi imperativi di interesse generale che possono condurre a una deroga con i principi fondamentali espressi nel Trattato di Funzionamento della Unione in materia di fiscalità. Questi motivi imperativi che consentono di derogare alla tutela delle libertà sono: a) la coerenza con il sistema fiscale interno; b) l'esigenza di combattere le frodi e l'elusione fiscale; c) la effettività dei controlli e degli accertamenti tributari.

E' stato determinato dalla Corte di Giustizia UE un test di giudizio (cd. *rule of reason*) che serva a valutare e comparare l'idoneità degli interessi nazionali coinvolti nella legittimazione di una deroga rispetto ai principi di non discriminazione e di non restrizione delle libertà fondamentali previsti dai Trattati.

Questa attività di comparazione è certamente uno dei momenti più alti di creazione del diritto (nei casi concreti) da parte della Corte.

9) La Corte Europea sui Diritti Umani (CEDU) e la tassazione (19)

All'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea è stabilito che: "*L'Unione riconosce i*

(19) L'art. 51, 1 della Carta Europea dei Diritti Umani precisa ai fini di individuare il proprio ambito di applicazione, che le sue disposizioni si applicano agli Stati membri "*esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione*". In questo senso è sia la giurisprudenza della Corte di giustizia (tra le tante, vedi McB, C-400/10, sent. 5 ottobre 2010; Estov, C-339/10, del 12 novembre 2010; Gueye e Salmerón Sánchez, C-483/09 e C 1/10, 15 settembre 2011), sia la giurisprudenza della Corte costituzionale italiana (sent. 80 del 2011).

diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000". La Carta fu adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo che ha lo stesso valore giuridico dei trattati.

L'Unione quindi aderendo alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali riconosce che i diritti garantiti in tale Convenzione si situano in una posizione di "*reciproco riconoscimento*" con i diritti e i valori derivanti dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri costituenti principi generali del diritto dell'Unione.

Tuttavia la stessa Corte di giustizia ha escluso rispondendo ad un quesito pregiudiziale formulato da un Tribunale italiano quello di Bolzano, l'assimilazione delle norme della Corte EDU a quelle comunitarie quanto all'effetto diretto e alla disapplicazione della norma nazionale in caso conflitto, come invece parte minoritaria della dottrina e qualche sentenza avevano iniziato a dedurre erroneamente dall'art. 6 del Trattato sull'Unione europea (sentenza Kamberaj, C-571/10 del 24 aprile 2012).

L'articolo 6 della Convenzione Europea per la protezione dei Diritti Umani (20) non si applica pertanto alle questioni fiscali (sentenza Ferrazzini), ossia alla ragionevole durata dei processi e all'eventuale risarcimento del danno cagionato per i ritardi nella emissione delle sentenze.

Con l'entrata in vigore del trattato di Lisbona (21) si è rafforzato il diritto di cittadinanza degli europei. Così facendo si è inteso rafforzare l'istituto della

(20) art. 1 del Protocollo addizionale n. I (1) a mente del quale «*ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale*», salvo poi specificare che tale previsione non può arrecare «pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

(21) Il trattato di Lisbona firmato il 13 dicembre 2007 è entrato in vigore in data 1 dicembre 2009. Questo Trattato ha apportato ampie modifiche al Trattato sull'Unione europea e al Trattato che istituisce la Comunità europea. Rispetto al precedente Trattato, Amsterdam, ha abolito i "pilastri", provvedendo al riparto di competenze tra Unione e Stati membri, e rafforzando il principio democratico e la tutela dei diritti fondamentali anche attraverso l'attribuzione alla Carta di Nizza del medesimo valore giuridico dei trattati.

partecipazione politica dei cittadini europei anche nel controllo delle decisioni di spesa pubblica. (22)

Sotto un profilo ordinamentale la tutela dei diritti fondamentali è stata la principale riforma apportata dal Trattato di Lisbona, attribuendo formalmente alla Carta di Nizza lo stesso rango dei Trattati europei. L'Unione Europea si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani (...), art. 2 del TUE. Questi valori sono una caratteristica comune degli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini (23).

Nell'art. 11 del "TUE" (Trattato dell'Unione Europea) sono stati inseriti alcuni istituti che vanno a favore del dialogo tra i cittadini e le istituzioni dando la possibilità a milioni di cittadini europei di presentare alla Commissione Europea delle proposte normative. (24) La Corte di giustizia dell'Unione Europea ultimamente è arrivata ad affermare che la cittadinanza europea è destinata a divenire lo *status* fondamentale dei cittadini degli Stati membri. (25) (26)

(22) Come viene evidenziato correttamente da W. Schäuble "il Preambolo del Trattato di Lisbona si richiama per la prima volta alle eredità culturali, religiose e umanistiche dell'Europa, nel rispetto comune e, in tal modo, esso rinvia indirettamente anche a un ethos condiviso da tutti gli Stati membri. Ciò costituisce una fonte normativa per la comunità degli europei che, tuttavia, vuole comprendere se stessa anche come comunità etica". "Il Trattato di Lisbona espressione dell'Unità culturale dell'Europa, in *Le nuove istituzioni europee. Commento al Trattato di Lisbona*, F. Bassanini e G. Tiberi (a cura di), Bologna, 2008.

(23) art. 2 TUE, articolo così inserito dal Trattato di Lisbona.

(24) Le fonti dell'ordinamento comunitario sono essenzialmente due: il diritto primario stabilito nei Trattati dell'Unione europea e il diritto derivato definito dagli atti normativi emanati dalle istituzioni comunitarie (tipicamente Regolamenti e Direttive, e gli strumenti della *soft law*).

(25) Vedi sentenza della Corte di giustizia Ue, 20 settembre 2011, C-184/99, Grzelczyk, in *Raccolta*, 2001, p.I-6913 ss., punto 31.

(26) Il Trattato dell'Unione europea, stipulato a Maastricht nel 1992, costituisce una vera e propria "Carta costituzionale europea", che fissa i principi qualificanti ed i valori fondamentali del processo d'integrazione degli Stati aderenti (...). P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè 2010, Cap. III, p. 73.

I valori fondanti l'Unione europea devono essere individuati sulla base del principio della "tutela del mercato e della sua unità" e tutela delle quattro libertà fondamentali (*libertà di circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali*) considerate *tradizionalmente come le ragioni di base della adesione al processo di unificazione sopranazionale* (27). I valori menzionati tendono ad abbattere qualsiasi barriera fisica e giuridica che comprometta l'avanzamento del mercato unico e dell'integrazione. La fiscalità a livello comunitario è stata declinata finora come una parte del complesso di valori assunti all'interno della costituzione economica europea (28) (29).

La centralità del valore dell'unità del mercato è messa in evidenza dal riconoscimento di situazioni giuridiche soggettive a favore dei cittadini, oltre che di obblighi a carico degli Stati e delle Istituzioni comunitarie. I valori di cui sopra abbiamo accennato tendono ancora verso un'integrazione soprattutto di tipo economico e commerciale. Ma senza una Europa dei diritti, della cittadinanza, dei diritti sociali (si vede da come è stata affrontata questa crisi economica), l'Europa non sarà.

10) Etica dell'Amministrazione tributaria (30)

Papier H. J., il Vice Presidente della Corte costituzionale tedesca, dichiarò che gli strumenti penali sono inadeguati per ovviare alla mancanza di conformità inerente la legge: *“se il legislatore ha causato una erronea applicazione materiale del diritto tributario, paradossalmente risulterebbe paradossale cercare di porvi rimedio, in*

(27) P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè Milano, 2010, p. 74 ss.

(28) La fiscalità rappresenta uno strumento per realizzare il processo di integrazione europea, in particolare, per realizzare l'abbattimento delle barriere protezionistiche delle legislazioni nazionali. Essa viene valutata in una prospettiva cd "negativa", ossia quale fattore da "disattivare" perché potenzialmente distorsivo del libero svolgersi delle regole del mercato.

(29) Si può affermare che la fiscalità comunitaria si collega essenzialmente a obiettivi di non discriminazione della concorrenza e di equilibrio tra concorrenti economici nel mercato unico, attraendo a se la definizione di cd "fiscalità negativa".

(30) Der Steuerzahler, ottobre 1998, pag. 167: "lo stato morale richiede fiscali suoi cittadini e imponendo dure sanzioni, tuttavia, ha due pesi e due ed è dedicato ai rifiuti".

termini di diritto penale, applicando degli strumenti procedurali”.

Un comportamento è definito immorale *in fraudem normativa* quando ha l’effetto anche indiretto di evitare una norma di legge che ha determinato la nascita del debito fiscale. Il termine “tassa sugli stupidi” coniato dall’economista Gerad Rose voleva evidenziare come i contribuenti onesti sosterranno un onere fiscale aggiuntivo dovuto all’evasione. Soprattutto la tassa sugli stupidi grava sui cittadini (li chiamo volutamente in questo modo) che non sono in grado (per cultura, ma soprattutto capacità di spesa di pagarsi migliori consulenti). (31)

Ossia di poter ricercare le condizioni più favorevoli per la determinazione del quantum da loro dovuto al fisco.

La responsabilità è certo da imputarsi alla farraginosità e lunghezza del processo tributario. Questo di fatto fa perdere efficacia a molti dei canoni tributari che abbiamo elencato sopra. (32)

Il legislatore dimostra scarsa morale fiscale quando le leggi da esso emanate sono lungi dal costituire un codice morale. Vale a dire se a causa di queste leggi si determina una scarsa *compliance* fiscale dei contribuenti. I cittadini non sono dei devoti credenti nello Stato o in un’altra Autorità. Solo gli sciocchi possono pensare che i cittadini possano rigorosamente obbedire a leggi che ritengono profondamente ingiuste.

Un vero rinnovamento morale del sistema fiscale potrebbe essere avviato per mezzo di un profondo e incisivo lavoro di costruzione dell’opinione pubblica.

Anche a seguito della crisi economica si dovrebbe diffondere l’educazione all’adempimento fiscale, favorendo l’opinione che le tasse sono necessarie per sostenere i servizi pubblici che da solo l’individuo non può sostenere. (33) I servizi

(31) In tal caso, sarebbero da definire furbi?.

(32) Secondo Bobbio “*non è affatto dimostrato che l’obiettivo della giustizia fiscale sia incompatibile necessariamente con la efficienza economica*”, e inoltre il grande filosofo italiano osserva che “*giustizia e validità, ma anche efficacia, sono i diversi criteri di valutazione delle norme giuridiche*”. Cfr. Bobbio N., *Teoria generale del diritto*, Torino, 1993, p. 23.

(33) Vedi i risultati delle consultazioni pubbliche promosse dalla Commissione europea: “A

pubblici sono a loro volta essenziali per la crescita e la determinazione di un armonioso sviluppo sociale e di civiltà. L'evasione ha un doppio effetto *collaterale* per l'evasore (e di conseguenza per gli stupidi che sono tassati due volte) e un'aggravante per lo Stato per la scarsità di risorse che mette a disposizione per sostenere i servizi offerti ai cittadini e alla collettività.

E' fondamentale quindi considerare dal punto di vista economico gli effetti collaterali ottenuti tramite l'evasione. Le asimmetrie informative e gli effetti di spiazzamento e diseconomie.

Appunto sotto determinate soglie di reddito (il reddito dichiarato) gli ordinamenti fiscali stabiliscono vari benefici (esenzioni da ticket sanitari, accesso a tasse scolastiche diminuite, accesso a borse di studio, accesso privilegiato ad assegnazione di alloggi, canoni di locazione differenziati, ecc.). Cosicché diviene altamente probabile che l'evasore goda di un reddito disponibile superiore al dovuto a causa dei benefici causati dalla sua "finta povertà".

Tutto ciò sicuramente costituisce un aggravante di natura etica per l'evasore ma anche per lo Stato. Infatti oltre alla violazione morale (oltre che di legge) di evadere le imposte andrà aggiunto la violazione, la truffa verso la collettività causata, a causa di benefici non dovuti ma goduti. (34)

Tutto questo è un'aggravante di violazione etica anche per i pubblici poteri che non combattono a sufficienza l'evasione fiscale.

further relevant trend – one that was caused in part by the economic crisis – is that views with respect to (aggressive) tax planning evolve. Pressure groups and media alike do not stop stressing how undesirable tax avoidance is. But the European Commission also deserves mention here. “*It recently made it very clear that double non-taxation is fundamentally wrong*”. *It is undesirable that in the EU Internal Market a taxpayer is subject to double non-taxation on his/her cross-border activity as this gives the taxpayer a competitive advantage compared to other taxpayers who are subject to ordinary taxation*. Cfr. European Commission, Consultation document: *The internal market: factual examples of double non-taxation cases*, Feb. 29, 2012, TAXUD D1 D (2012). In “Corporate responsibility and tax”, [EC Tax Review, 2013/1] p. 59.

(34) Il brocardo *cuius commoda, eius incomoda* non è rispettato dall'evasore fiscale.

CONCLUSIONI

Nel 1789 i rappresentanti del popolo francese, costituiti in Assemblea Nazionale fecero le seguenti solenni affermazioni: “*considerando che la violazione dei diritti dell’uomo costituiscono le uniche cause del pubblico malessere e della corruzione dei governi*”, riconobbero e proclamarono i “*Diritti dell’uomo e del cittadino*” e, tra questi vi erano anche quelli connessi al bilancio dello Stato: art. 13. della Dichiarazione, “*Per coprire le spese necessarie per garantire l’ordine pubblico e l’azione amministrativa è indispensabile che tutti i cittadini concorrano in ragione della loro capacità contributiva*”.

Alla fine di questo lavoro possiamo anche tentare di domandaci se veramente nella gestione della cosa pubblica, nella riscossione e gestione delle tasse possa esistere la netta separazione tra la morale e l’applicazione giornaliera del diritto tributario.

La risposta è no, non esiste differenza (in particolare nel campo di governo della cosa pubblica tra cui rientra la gestione e l’amministrazione del fisco) tra il comportamento etico, richiesto a tutti: contribuente, amministrazione fiscale e giustizia tributaria e l’amministrazione della giustizia fiscale.

In conclusione potremo fare le seguenti affermazioni. Primo, non esiste netta separazione tra l’etica e il diritto tributario. Secondo, etica tributaria significa rispetto dei principi di *uguaglianza, di solidarietà e di capacità contributiva* così come sono scolpiti nella nostra Costituzione, così come è stato insegnato dai grandi studiosi anche italiani di diritto tributario e di scienza delle finanze.

Infatti, sono gli economisti e gli scienziati delle finanze i primi che hanno indagato a fondo il fenomeno del *fondamento etico del tributo* nel rapporto d’imposta.

Le quattro regole fiscali stabilite da Adamo Smith (*equality, certainty, convenience of payment, economy in collection*) sono infatti a tutt’oggi del tutto valide.

Il primo e forse il più importante degli economisti che ha analizzato il concetto di capacità contributiva nella dottrina italiana fu Ezio Vanoni. Ezio Vanoni già negli anni cinquanta spiegava che “*l’imposta deve essere fondata sulla ricchezza dei singoli, ma deve discriminare il dato quantitativo della ricchezza con altri fattori tratti dalla dinamica stessa della ricchezza (reddito, produzione, scambio, consumo) o da condizioni personali del soggetto*”. Ecco appunto che Ezio Vanoni fece sua la tesi della teoria distributiva, piuttosto che quella commutativa. Egli riteneva che “*la capacità*

contributiva è un giudizio fatto dagli organi a ciò qualificati, come il legislatore, intorno alla posizione del soggetto contribuente percettore di un reddito e alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici, con il vincolo per tali organi che, nell'elaborare tale giudizio rispettino la regola per cui a situazioni uguali debbano corrispondere tipi di imposizione e tributi uguali". Senza una corretta ed efficiente gestione del fisco neppure il welfare conquistato con decenni di lotte a garanzia della tenuta di un sistema democratico può essere efficiente e garantito. Quindi tutti devono pagare il giusto e contribuire alla spesa in ragione della loro capacità economica.

I "*Principi del diritto finanziario*" furono propugnati oltre che da Vanoni, da Griziotti, da Einaudi e determinarono l'avvento del diritto tributario in Italia. Nell'opera di questi studiosi e grandi uomini di Stato si ritrova il fondamento etico del moderno diritto tributario.

Lo studio dell'etica fiscale secondo questi studiosi di scienza delle finanze è anche essenziale per evitare effetti di spiazzamento nella allocazione delle risorse ("crowding out"). La *tassa sugli stupidi* è la quantità d'imposte in più che gli onesti sono costretti a pagare a causa dell'evasione fiscale. E' vitale considerare questo aspetto anche dal punto di vista economico e degli effetti causati dalla evasione. Con l'evasione si riducono le capacità di spesa e di sostenimento della spesa pubblica a favore dello stato sociale, le asimmetrie informative, gli effetti di spiazzamento, oltre che in ultimo gli effetti negativi sulla concorrenza.

Per fare degli esempi, sappiamo che sotto determinate soglie di reddito (di reddito dichiarato) gli ordinamenti fiscali prevedono dei benefici (esenzioni dai ticket sanitari, accesso a tasse scolastiche diminuite, accesso alle borse di studio, accesso privilegiato ad assegnazione di alloggi, canoni di locazione differenziati, ecc.); cosicché nel caso di evasione è probabile che l'evasore goda oltre che di un reddito disponibile superiore anche di illegittimi benefici che gli vengono concessi dallo Stato a causa della sua "finta povertà", causando così ingiustizia e ineguaglianza.

Lo studio del fondamento etico del rapporto tributario non può prescindere dalla analisi della funzione del tributo in parallelo con la nascita e lo sviluppo dell'organizzazione statale. La teoria della tassazione apprezza "gli effetti pratici" redistributivi, di uguaglianza e solidarietà scolpiti negli articoli 2, 3 53 della Costituzione.

La teoria della tassazione non può neppure abbandonare l'analisi degli effetti dei tributi

sull'economia: sullo sviluppo, sugli investimenti, sui consumi etc. così com'è analizzata nell'ambito del Scienza delle finanze.

Il tributo come istituto giuridico ha trovato la propria giustificazione storica nei termini in cui lo Stato ha favorito nella propria politica economica uno dei due tradizionali filoni del pensiero liberale. I due indirizzi, quello liberista classico, (più incline a privilegiare i diritti proprietari a fronte dell'interesse pubblico al prelievo, svalutando al contempo, l'intervento statale di regolazione e mediazione) e all'opposto, quello egualitario, assertore del "*welfare state*" che respinge sostanzialmente il concetto di "*Stato minimo*", che valuta e apprezza le regole fiscali in funzione distributiva (e redistributiva) rispetto ai diritti di proprietà.

Nello Stato preunitario ottocentesco sulla spinta dell'individualismo teorizzato da John Locke dominava la teoria del *laissez faire* e del *laissez passer*: non erano quasi ammesse intrusioni dello Stato nella società civile e sulla proprietà. In questa organizzazione statale l'individuo si identifica con la sua proprietà e il suo patrimonio acquisiva una propria legittimazione morale.

Nello Stato Leviatano (Hobbes) si ripudiava, considerando ingiusta ogni forma di "*prestazione imposta*" che non era ispirata al criterio del beneficio, ovvero che non comportasse in un'ottica contrattualistica la remunerazione per il godimento dei servizi pubblici offerti all'individuo (inteso come privato). In conformità a questa filosofia era attribuita all'imposizione una funzione meramente commutativa, assumendo il tributo la forma e la sostanza del corrispettivo per un servizio pubblico divisibile.

A quell'epoca, d'altra parte, lo Stato si doveva limitare a correggere gli estremi dello stato di natura, ossia occuparsi di tutelare la sicurezza pubblica e la proprietà individuale; essendogli vietato sia di acquistare e gestire capitali, di controllare le attività dei privati, sia infine, di gestire industrie e attività commerciali.

Il fine dell'imposizione era inizialmente legato all'impostazione delle teorie del contratto sociale (Jean Jacques Rousseau) e al concetto di contro prestazione.

Quando diversamente lo Stato acquisisce più rilevanti compiti è obbligato a incrementare il volume delle spese per il sostentamento della organizzazione burocratica e l'esercito. Si viene a creare la necessità dell'introduzione di un vero sistema della tassazione. Le imposte non avranno più carattere temporaneo ma andranno ad assumere caratteristiche di stabilità e ordinarietà. Il fine dell'imposizione prima esclusivamente

fiscale, diviene ora contributivo e redistributivo. Ma la lotta alla evasione e ai privilegi continua senza sosta con la consapevolezza, come diceva l'Allorio, che un sistema fiscale o è equo o altrimenti semplicemente non è.

BIBLIOGRAFIA

Antonini L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, - Milano, Giuffré, 1996;

Abbagnano V., *Dizionario di filosofia*, Milano, 1998;

Baruffi M. C., Quadranti I. (a cura di), *Libera circolazione e diritti dei cittadini europei*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012 Napoli, Collana del Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università di Verona;

Battistoni Ferrara F., L. Ventura, voce: Rapporti politici (art. 53 e 54), in Commentario alla Costituzione, G. Branca, Zanichelli, Bologna, 1994;

Bereijo Álvaro Rodríguez, *Igualdad tributaria y tutela constitucional, un estudio de jurisprudencia: igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2011.

Besson S., "The morality of conflict", "Reasonable Disagreement and the Law", Oxford, 2005;

Boria P., "L'interesse fiscale", Torino, 2002;

Boria P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010;

Boria P., *L'Anti Sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004;

Bosi P., Guerra M. C., *I tributi nell'economia italiana* - 5. ed. - Bologna, Il Mulino, 2004.

Brennan G., J.M. Buchanan, *The reason of rules: constitutional political economy*, Cambridge University press, 1985;

Buchanan J. M., *Debt and taxes*, Indianapolis, Liberty Fund, 2000;

- Buchanan J. M., *Economics: between predictive science and moral philosophy*, (preface by Robert D. Tollison and Viktor J. Vanberg) - College Station, Texas A&M University Press, 1987;
- Buchanan J. M., *Fiscal theory and political economy: selected essays* - Chapel Hill, University of North Carolina press, 1960;
- Buchanan J. M., *Moral science and moral order*, Indianapolis, Liberty Fund, 2001;
- Buchanan J. M., Musgrave R. A., *Public finance and public choice: two contrasting visions of the State*, Cambridge (Mass.), London: The MIT press, 1999;
- Buchanan J. M., *Politics as public choice*, Indianapolis, Liberty Fund, 2000;
- Buchanan J. M., *Public finance in democratic process: fiscal institutions and individual choice*, Indianapolis, Liberty Fund, 1999;
- Buchanan J. M., *Public principles of public debt : a defense and restatement*, Indianapolis, Liberty Fund, 1999;
- Buchanan J. M., *Stato, mercato e libertà* – Bologna, Il Mulino, 1989;
- Buchanan J. M., *The demand and supply of public goods*, Indianapolis, Liberty Fund, 1999;
- Buchanan J. M., *The limits of liberty: between anarchy and Leviathan*, Indianapolis, Liberty Fund, 2000;
- Buchanan J. M., Tullock G., *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*, Indianapolis Liberty Fund, 1999;
- Buchanan J. M., Wagner R. E., *Democracy in deficit: the political legacy of Lord Keynes*, Indianapolis, Liberty Fund, 2000;
- Buchanan J. M., *Choice, contract, and constitutions*, Indianapolis, Liberty Fund, 2001;
- Buchanan J., *Politics by principle, not interest : toward nondiscriminatory democracy*, Indianapolis, Liberty Fund, 2003;
- Buchanan J., *Stato, mercato e libertà*, trad. it. di Emma Galli, Ed. italiana a cura di Domenico da Empoli, IL MULINO, Bologna, 2006;
- Buchanan J., *Moral science and moral order*, Indianapolis, Liberty Fund, 2001;
- Buzzacchi C., “*La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali*”- Milano, Giuffrè, 2011.
- Camera dei deputati, *L'Assemblea Costituente nelle carte dell'archivio storico*,

www.camera.it

Cosciani C., 1950, *La riforma tributaria, analisi critica del sistema tributario italiano*, Firenze, La nuova Italia;

Cosciani C., 1991, *Scienza delle finanze*, Torino, UTET Libreria.

Cosentino F., Falzone V., Palermo F., 1976, *La Costituzione italiana con i lavori preparatori*, Torino, Mondadori ed.

De Mita E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali* - 5. ed. - Milano Giuffrè, 2006.

De Mita E., *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali; quinta edizione, Milano, 2006;

De Mita E., *La funzione del tributo nel pensiero di Ezio Vanoni*, in Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali; quinta edizione, Milano, 2006;

Di Pietro A., (a cura di) *Per una Costituzione fiscale europea* (Convegno celebrato nel 2005 presso l'Università di Bologna), CEDAM Padova, 2008;

Dunn J., *Setting the People free: The Story of Democracy*, London Atlantic Books, 2005;

Dworkin R., *Sovereignty Virtute*, Cambridge, Mass, Harvard University Press, 2000.

Dworkin R., *Justice in Robes*, Cambridge, Mass: Harvard University Press, 2005;

Dworkin R., *Thirty Years On*, (Book Review of *The Practice of Principle* by Jules Coleman), Harvard Law Review (2002) from 1655 to 1671.

Edgeworth, F. Y., *The Pure Theory of Taxation*, Reprinted in Musgrave and Peacock, 1958.

Einaudi L., *Saggi sul risparmio e l'imposta*, 1941;

Epstein R., "Second-Order Rationality" in Behavioral Public Finance (E. J. McCaffrey and Joel Slemrod, ed., Russell Sage Foundaion , 2006.

Epstein R., *Cases and Materials on Torts* (Aspen Publishing 8th ed., 2004);

Epstein R., *Principles for a Free Society: Reconciling Individual Liberty with the Common Good* (Perseus Books, 1998);

Epstein R., *Skepticism and Freedom: A Modern Case for Classical Liberalism* (University of Chicago Press, 2003);

Epstein R., *Torts* (Aspen Law and Business, 1999);

Etzioni A., (a cura di), *New communitarian things*, London, University of Virginia Press, 1995;

Fedele A., (a cura di), *Casi e materiali di diritto tributario: parte generale*, [scritti di] E. De Sena ... [et al.] ; Padova, CEDAM, 1997.

Fedele A., (commenti di F. Batocchi ... [et al.]), *Statuto dei diritti del contribuente*, (a cura di A. Fantozzi), Milano, Giuffrè, 2005.

Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario* - Torino, Giappichelli, 2003.

Forte F., 1952, “*Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. I, pp. 301-333.

Forte F., 1954, “*Alcune riflessioni di teoria e di politica finanziaria a proposito della nuova imposta sulle società di capitali*”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, pp. 247-277.

Forte F., 1956, “*Scritti scientifici di Ezio Vanoni 1927-1956*”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. I, pp. 13-35.

Forte F., 1996, “*Quattro testimonianze su Ezio Vanoni*”, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, pp. 171-177.

Forte F., 2003, *Ezio Vanoni: l'economia pubblica come scienza dell'amore della patria*, Sondrio, Banca Popolare di Sondrio.

Gaffuri F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969.

Gallo F., *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*, - 2. Ed. – Bologna, Il Mulino, 2011.

Garcia Prats, F.A. *La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto*

sobre la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario), In *Revista Española de Derecho Financiero*, 117/2003;

Geoffrey Brennan and James M. Buchanan, *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*, Indianapolis, Liberty Fund, 2000;

Geoffrey Brennan and James M. Buchanan, *The reason of rules: constitutional political economy*, Indianapolis, Liberty Fund, 2000;

Geoffrey Brennan, James M. Buchanan, *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*, - Cambridge (Mass.), Cambridge University Press, 1980;

Giavazzi F., Penati A., Tabellini G., (a cura di) "La costituzione fiscale" *Politica Economica in Italia* (collana Studi e Ricerche) Il Mulino, 1998;

Graziani A., *Lo sviluppo dell'economia italiana. Dalla ricostruzione alla moneta europea*, Bollati Boringhieri, Torino, 1998;

Graziani A., *Lo sviluppo dell'economia italiana. Dalla ricostruzione alla moneta europea*, Bollati Boringhieri, Torino, 1998;

Griziotti B., *Brevi analisi e sintesi finanziarie*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956;

Griziotti B., *Brevi analisi e sintesi finanziarie*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956;

Griziotti B., *Il potere finanziario e il diritto finanziario nello studio autonomo delle finanze pubbliche*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956;

Griziotti B., *Il potere finanziario e il diritto finanziario nello studio autonomo delle finanze pubbliche*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956;

Griziotti B., *La politica monetaria e finanziaria italiana (1925)* e *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario* (1956);

Griziotti B., *La politica monetaria e finanziaria italiana (1925)*, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario* (1956);

Guarino G. *Verso una fase costituente nell'Unione Europea*, in *Riv. It. Dir. pubblico comunitario*, 2009, I;

- Guastini R., “*Distinguendo. Studi Di Teoria E Metateoria Del Diritto*”, Torino, 1996;
- H. B. Villegas, *Curso de derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984;
- Hobbes Thomas, *Leviathan*, 1651.
- Hume David, *A Treatise of Human Nature*, 1739.
- Hurley S. L. Forthcoming, *Justice, Luck, and Knowledge*, Cambridge, Mass, and London: Harvard University Press.
- Kant I., *Per la pace perpetua. Progetto filosofico*; in Id; “La pace, la ragione e la storia”, Il Mulino, Bologna, 1985.
- Kelsen H., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Einaudi, Torino, 2000;
- Lupi R., *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi - 8. ed.* – Milano, Giuffrè, 2005.
- Lupi R., *Società, diritto e tributi: Scienze giuridiche, discrezionalità e legislazione: profili generali e riflessi tributari* - Milano: Il sole-24 ore, 2005.
- Maffezzoni F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario* – Torino, UTET, 1970.
- Maffezzoni F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario* – Torino, UTET, 1970.
- Manzoni, G. Vanz, *Il diritto tributario, Profili teorici e sistematici*, 2' ed.,
- Manzoni I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli.
- Marongiu G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridici*, 2. ed. Torino, Giappichelli, 1995.
- Mata Sierra Maria Teresa, Alfonso García-Moncó, *El principio de igualdad tributaria*, - Pamplona, Aranzadi, 2009.
- Mill J. Stuart, *Principles of Political Economy*, 1871.
- Mirrless, J. A. *An exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*. Review of Economic Studies, 38: 175-208.

Miscali M., *Il diritto alla giusta imposta: contributo allo studio del diritto all'equa redistribuzione delle risorse*, - Milano, Pearson Education Italia, 2009.

Moschetti F., [et al.]. *La capacità contributiva*, (a cura di Francesco Moschetti); Milano, Cedam, 1993.

Moschetti F., *Il principio della capacità contributiva* – Padova, Cedam, 1973.

Moschetti F., *Il principio di capacità contributiva*, in A. Amatucci, *Trattato di Diritto Tributario*, 1994,

Murphy L., *Liberty, Equality, Well-Being: Rakowski on Wealth Transfer Taxation*. *Tax Law Review*, 51: 473-494.

Musgrave R., and Alan Peacock, *Classics in the Theory of Public Finance*. London and New York: Macmillan.

Musgrave R., *The Theory of Public Finance*, New York, McGraw Hill, 1959.

Nagel T., *Equality and Partiality*. New York: Oxford University Press, 1986.

Nagel T., *The View From Nowhere*. New York: Oxford University Press.

Natoli L. F., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva* – Milano, Giuffrè, 1979.

Natoli L. Ferlazzo, Maria Vittoria Serranò, Gaetano Ruta, *Tutela extragiudiziale del contribuente nell'ordinamento tributario: ruling e Verfassungsbeschwerde*, Torino, Giappichelli, 1998.

Nozick R., *Anarchy, State and Utopia*, Basic Books, New York (trad. it. Le Monnier, Firenze, 1981);

Pernice, F.C. Mayer, *La Costituzione integrata dell'Europa*, in G. Zagrebelsky (a cura di), *Diritti e Costituzione nell'Unione europea*, Roma

Perrone L. e Berliri C., *Cinquanta anni della Corte costituzionale della Repubblica italiana* - (a cura di) In *Diritto tributario e Corte costituzionale*. – Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2006.

Piantavigna P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, in collana di Studi di diritto tributario, Giappichelli, Torino, 2011;

Picciaredda F., Selicato P., *I tributi e l'ambiente: profili ricostruttivi*; - Milano, Giuffrè, 1996.

Preda D. (a cura di), *Per una Costituzione federale dell'Europa*, I lavori preparatori del Comitato di studi presieduto da P.H. Spaak 1952- 1953, CEDAM, 1996;

Rawls J., *The Law of Peoples*. Cambridge, Mass and London Harward University Press, 1999.

Rawls, J. (1993), *Political Liberalism*, Columbia U.P., New York (trad. it. Edizioni di Comunità, Milano, 1995);

Rawls, J. , *A Theory of Justice*, Oxford, Clarendon Press (1971) (trad. It. Feltrinelli, Milano, 1984);

Ricca G. - Salerno, *Le entrate ordinarie dello Stato*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo* diretto da V. E. Orlando, Milano, 1897-1932;

Ricca G., Salerno, *Le entrate ordinarie dello Stato*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo* diretto da V. E. Orlando, Milano, 1897-1932;

Sacchetto C., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in A. Amatucci, *Trattato di diritto tributario*, vol. IV, Padova, 2001;

Sacchetto C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, (in AA.VV.) *I Settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000;

Sacchetto C., *Etica e fiscalità*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2006, n. 3, (I) pag. 475;

Sacchetto C., A. Dagnino, *L'analisi etica delle norme tributarie* [Ethical Analysis of Tax Law], in *Rivista trimestrale di diritto tributario* N. 3/2013;

Sacchetto C., *La trasformazione della sovranità tributaria: i rapporti fra ordinamenti e le fonti del diritto tributario*, in AA.VV. (a cura di Claudio Sacchetto), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino Giappichelli, 2011;

Sadursky W., *Equality and legitimacy*, Oxford University Press, US 2008C.

Santoro Passarelli F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1980;

Scalinci C., *Il tributo senza soggetto: ordinamento e fattispecie*, - CEDAM, 2011.

Schiavolin R., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, volume *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, (a cura di) L. Perrone e C. Berliri, con Introduzione di De Mita E., Edizioni Scientifiche italiane, 2006;

Schiavolin R., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, volume *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, (a cura di) L. Perrone e C. Berliri, con Introduzione di

e Mita E., Edizioni Scientifiche italiane, 2006;

Schiavone A., *Jus. L'invenzione del diritto in Occidente*; Torno Einaudi, 2005;

Sen A. K., *La ricchezza della ragione. Denaro e valore: etica ed economia della Finanza*", Il Mulino, Bologna, 2000. Trad. It;

Sen A. K., *Rational Fools: A Critique of the Behavioral Foundations of Welfare Economics*. In *Philosophy & Public Affairs* 6: 317-344, 1977.

Sen A. K., *La ricchezza della ragione Denaro e valore: "etica ed economia della Finanza"*, Il Mulino, Bologna, 2000. trad. It;

Sen A., *L'idea di giustizia*, Mondadori, Milano, 2010;

Shapiro D., *The Minimum Wage, the Earned Income Tax Credit, and Optimal Subsidy Policy*. *University of Chicago Law Review* 64: 405-81, 1997.

Simon H., (1947), *Administrative Behavior*, Macmillan, NY (trad. it. Il Mulino, Bologna 1967);

Smith A., *The Wealth of Nations*, 1789.

Stiglitz J., *I ruggenti anni Novanta - Lo scandalo della finanza e il futuro dell'economia*, Torino, Einaudi, 2003.

Stiglitz Joseph E., *Economics of the Public Sector*, 3rd ed. New York, W.W. Norton

Stiglitz Joseph E., *Pareto Efficient and Optimal Taxation and the New Welfare Economics*, in *Handbook of Public Economics*, vol. 2, ed. Alan Auerbach and Martin Feldstein, 991-1042, Amsterdam N. Holland.

Stiglitz Joseph, *I ruggenti anni Novanta - Lo scandalo della finanza e il futuro dell'economia*, Torino, Einaudi, 2003;

Tesoro F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, (11° ed.) Utet Giuridica; 2011;

Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938;

Tincani, P. *Argomenti di giustizia distributiva*, Giappichelli, Torino, 2004;

Tomkins A., *Our Republican Constitution*, Oxford, 2005;

Uckmar V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario* 2. ed. aggiornata. – Padova, CEDAM, 1999.

Vanistendael F., *Legal Framework for Taxation*. In *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1. ed. Victor Thuronyi, 15- 70, Washington DC: International Monetary Fund., 1996.

Vanoni E., 1927, *La rivalutazione della lira e l'equilibrio economico*, in Griziotti B. ed

altri, *Politica monetaria e finanziaria internazionale*, Milano, Soc. An. Istituto scientifico, pp. 317-407.

Vanoni E., 1932, *Natura e interpretazioni delle leggi tributarie*, in Forte F. e Longobardi C., 1961, *Opere giuridiche*, Milano, Giuffrè, vol. I, pp. 1-313.

Vanoni E., 1932, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in Forte F. e Longobardi C., 1961, *Opere giuridiche*, Milano, Giuffrè, vol. I, pp. 351-380.

Vanoni E., 1937, *Il passaggio delle riserve a capitale nelle società anonime e la tassa di registro*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. II, pp. 283-296.

Vanoni E., 1937, *L'esperienza della codificazione tributaria in Germania*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, *Opere giuridiche*, Milano, Giuffrè, Vol. I, pp. 383-409.

Vanoni E., 1937, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, *Opere giuridiche*, Milano, Giuffrè, Vol. I, pp. 351-370.

Vanoni E., 1937, *Le entrate industriali dello Stato e l'imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), *Opere giuridiche*, 1961, Milano, Giuffrè, vol. I, pp. 333-348.

Vanoni E., 1937, *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze. tenute nell'anno 1936-37*, Padova, Cedam.

Vanoni E., 1937, *Principi di economia e politica finanziaria*, Padova, Cedam.

Vanoni E., 1937, *Rassegna di legislazione tributaria*, Padova, Cedam.

Vanoni E., 1938, *“Irregolarità fiscali e processo”*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, *Opere giuridiche*, vol. I, pp. 373-401.

Vanoni E., 1938, *“L'esenzione dalle tasse di trascrizione delle successioni fiscalmente passive”*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, *Opere giuridiche*, Vol. I, pp. 405-412.

Vanoni E., 1938, *“La applicazione della tassa di registro alla ripartizione dei dividendi*

tratti dalle riserve”, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Vol. III, pp. 139-152.

Vanoni E., 1938, *Il problema della codificazione tributaria*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1962, Opere giuridiche, Milano, Giuffrè, vol. II, pp. 413-454.

Vanoni E., 1939, “*La tassa di conferimento nel caso di apporto di stabilimento, di concentrazione di aziende e il preteso requisito della identità dell’oggetto*”, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Vol. II, pp. 302-308.

Vanoni E., 1939, “*Variazioni del capitale delle società e imposta di negoziazione*”, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Vol. II, pp. 43-56.

Vanoni E., 1939, *Problemi dell’imposizione degli scambi*, Padova, Cedam.

Vanoni E., 1940, *Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sulla entrata*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, pp. 22- 42.

Vanoni E., 1940, “*Note sul debitore del dazio di confine*”, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, Opere giuridiche, Milano, Giuffrè, vol. I, pp. 415-421.

Vanoni E., 1940, *Elementi di diritto tributario*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, Opere giuridiche; Milano, Giuffrè, vol. I., pp. 5-345.

Vanoni E., 1940, *Problemi dell’imposizione degli scambi*, Padova, Cedam.

Vanoni E., 1942, *Appunti sulla riforma della imposizione personale*, in Magliuolo A., 1991, *Ezio Vanoni: la giustizia sociale nell’economia di mercato*, Roma, Edizioni Studium, pp. 155-173.

Vanoni E., 1942, “*Programmi di riordinamento degli uffici finanziari*”, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, vol. I.

Vanoni E., 1942, *Stabilità ed unicità dell’accertamento dei redditi una tantum nell’imposta complementare*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, Opere giuridiche, 1961, Milano, Giuffrè, vol. I, pp. 457-468.

Vanoni E., 1943, *L'imposta personale sul reddito e gli utili di società non distribuiti*, in Forte F. e Longobardi C. (a cura di), 1961, *Opere giuridiche*, Milano, Giuffrè, vol. I, pp. 457-471.

Vanoni E., 1943, *La finanza e la giustizia sociale*, in Magliuolo A., 1991, *Ezio Vanoni: la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, Edizioni Studium, pp. 93-110.

Vanoni E., 1945, *L'attività economica pubblica*, in Barucci P., 1977, *La politica economica degli anni degasperiani. Scritti e discorsi politici ed economici*, Firenze, Le Monnier, pp. 219-221.

Vanoni E., 1945, *La persona umana nell'economia pubblica*, in Magliuolo A., 1991,

Vanoni E., 1946, *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, in Forte F. e Longobardi C., 1961, *Opere giuridiche*, Milano, Giuffrè, vol. I, pp. 475-497.

Vanoni E., 1947, *La Nostra via: criteri politici dell'organizzazione economica*, in Magliuolo A., 1991, *Ezio Vanoni: la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, Edizioni Studium, pp. 129-151.

Vanoni E., 1951, *La riforma tributaria*, Sondrio, ed. Camera di Commercio, Industria e Agricoltura.

Vanoni E., 1962, *Opere giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano, Giuffrè, vol. I e II.

Vanoni E., 1968, *Discorsi parlamentari*, Roma, Senato della Repubblica, Vol. I e II.

Vanoni E., *Elementi di diritto tributario*. Altri saggi di diritto finanziario, in *Opere giuridiche II*, Milano, 1962;

Vanoni E., *La finanza e la giustizia sociale*, 1943;

Vanoni E., *Lezioni di scienza delle finanze e di diritto finanziario*, Padova, 1940;

Waldron J., *Law and Disagreement* Oxford, 2005;

Waldron J., *Law and Disagreement*, Oxford, 2005;

Wicksell Knut, *A New Principle of Just Taxation*. Reprinted in Musgrave and Peacock, 1958.

Zagrebelsky G., *Il diritto mite*, Torino, 1992;