

Nuove espressioni di capacità contributiva

Franco Gallo

Estratto: L'Autore sostiene che dalla indubbia funzione distributiva del tributo e dalla altrettanto indubbia scindibilità della persona del contribuente dai suoi diritti proprietari non può che conseguire una nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto; una nozione, cioè, fondata sul principio di uguaglianza distributiva e, perciò, sganciata dal necessario riferimento, quale oggetto del tributo, all'esistenza di una ricchezza della persona-contribuente di contenuto patrimoniale rappresentata, in particolare, dal reddito, dal patrimonio e dal consumo.

Abstract: In the opinion of the Author, assuming as undeniable both the distributive purpose of the taxes and the severability of taxpayer from his property rights, it ensues that the notion of ability to pay must be deemed a mere allocation criterion. Such a notion, being based on the distributive equality principle, allows to disjoint any necessary link between the object of the taxation and the existence of a taxpayer's patrimonial wealth represented, in particular, by his income, property or expenditures.

SOMMARIO: 1. Il tributo quale indispensabile strumento di politiche distributive - 2. La definizione del tributo: un *trade off* fra bene comune e diritti proprietari - 3. Tributo e Costituzione - 4. La capacità contributiva come mero criterio (fiscale) di riparto - 5. Conclusioni.

1. Il tributo quale indispensabile strumento di politiche distributive

1.1. Una soddisfacente risposta alla domanda, che oggi ci poniamo, su quali possano essere le nuove espressioni di capacità contributiva nella prospettiva di una riforma del sistema fiscale, richiede un preliminare, necessario chiarimento sulla funzione del tributo in senso etico e nella nostra Carta costituzionale.

Al riguardo non avrei dubbi sul fatto che, almeno in linea teorica, il prelievo fiscale, al pari e più della spesa, è ancora il più duttile, anche se il meno amato, degli strumenti distributivi che lo Stato ha a disposizione

* È il testo della relazione svolta dall'Autore al convegno su "Tassare cosa, tassare come?", tenutosi a Torino il 10 giugno 2015 per l'organizzazione dell'Università degli studi di Torino e l'Associazione dei Professori di Diritto Tributario.

per superare - specie nei momenti di crisi economico-finanziaria come quelli che stiamo vivendo - le disuguaglianze derivanti dalle maggiori o minori disponibilità dei beni della vita, per realizzare i valori solidaristici e per promuovere, in definitiva, la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità. Ciò, evidentemente, senza che debbano venir meno quelle altre due funzioni classiche che la dottrina economica¹ assegna al tributo: quella allocativa (o redistributiva) e quella stabilizzatrice.

I teorici dello "stato minimo" negano questo assunto e sostengono che la tassazione dovrebbe avere, invece, la sua prevalente giustificazione e il suo limite nella necessità di finanziare le sole spese per la sicurezza dell'individuo e gli altri servizi strettamente necessari al funzionamento del sistema. Alcuni di essi arrivano al punto di ritenere che una redistribuzione economica attraverso i tributi, operata in via progressiva e con riguardo ad entità non patrimoniali, possa limitare le libertà individuali e cozzare in modo inaccettabile contro il fondamentale principio di proprietà. Invocano quindi, in alternativa, tassazioni non selettive, di tipo cedolare e proporzionale, e una più stretta delimitazione delle aree impositive, senza che ciò abbia almeno il vantaggio certo di ridurre la pressione tributaria complessiva.

Questo modo di pensare è inaccettabile se si ragiona in termini di equo riparto - orizzontale e verticale - dei carichi pubblici e di ragionevole bilanciamento dei diritti sociali con quelli proprietari (oltreché, beninteso, in termini di non sopportabilità del fenomeno evasivo). Indubbiamente, ordinate politiche fiscali che premino i più svantaggiati e gravino gli avvantaggiati limitano le risorse di alcuni a beneficio di altri. Se, però, esse hanno come effetto di medio e lungo periodo di proteggere i più vulnerabili, migliorare la salute del Paese, ridurre le tensioni sociali, incrementare e livellare l'accesso di tutti a servizi fino a quel momento riservati a pochi, non può negarsi che lo Stato che ha raggiunto questi obiettivi è sicuramente più benestante e garantisce, in ogni caso, più equità, più sicurezza sociale e, quindi, più uguaglianza e maggior rispetto di sé ai propri cittadini.

Il tributo, insomma, non è un *premium libertatis* o solo l'altra faccia negativa del costo dei diritti. In un mondo disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento non repressivo che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per realizzare, in armonia con le politiche della spesa, la mobilità sociale e per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive². Esso

¹ Vedi per tutti, R. MUSGRAVE, *The theory of public finance*, 1959, passim.

² Se si guarda, in particolare, all'attuale sperequato regime fiscale dei lavoratori e delle loro famiglie, questa funzione distributiva assume maggiore rilevanza. Nel febbraio di quest'anno l'Istat ha pubblicato un focus statistico da cui risulta che circa l'80% dei redditi lordi individuali degli italiani non supera i 30.000 euro annui e che solo il 2,4% della popolazione ha redditi oltre i 70.000 euro. I dati sono coerenti con quelli pubblicati dal MEF sul-

limita sì la libertà e le stesse potenzialità economiche dell'individuo, e in ciò sta indubbiamente un sacrificio individuale; per aumentare però la libertà stessa e il godimento dei diritti, e in ciò sta la funzione promotrice del tributo medesimo nell'ottica dell'equo riparto e dell'etica della responsabilità³.

2. La definizione del tributo: un trade off fra bene comune e diritti propri

2.1. Sono, in particolare, il passaggio dallo Stato liberal-liberista settecentesco allo Stato di diritto e sociale novecentesco e la parallela descritta evoluzione della nozione di tributo in senso solidaristico e distributivo che non consentono più di valutare, sul piano morale, il prelievo tributario una mera autolimitazione dell'individuo-persona avendo riguardo esclusivo al suo impatto sulla proprietà privata; quella proprietà, cioè, concepita nel settecento da John Locke e i suoi epigoni come "qualunque titolo legittimo di possesso" che ha un'esistenza originaria e una

le dichiarazioni 2012, da cui si deduce anche che il 2,4% dei più ricchi versa il 26,4% dell'imposta netta totale. Questi dati da soli ci segnalano l'entità sempre crescente della disuguaglianza nel nostro Paese e ci evidenziano come la maggiore mobilità internazionale e le maggiori possibilità di elusione ed evasione fiscale di coloro che hanno alti redditi mettono a rischio una parte elevata delle entrate fiscali: quanto più il reddito è concentrato, come avviene in Italia, tanto più cresce detto rischio.

La stessa Istat ci dice che il lavoratore dipendente percepisce come reddito netto circa il 53% del suo reddito lordo. Con un cuneo fiscale sul lavoratore medio pari al 47,8%, l'Italia è perciò uno dei paesi con i livelli di tassazione più elevati tra quelli OCSE. I dati di confronto internazionale si riferiscono al 2012. La recente manovra sugli 80 euro avrà fatto calare il cuneo di qualche punto decimale, ma è difficile che ci faccia scendere di qualche posizione in classifica.

La riduzione della base imponibile dell'IRAP, commisurata al costo del lavoro, non dovrebbe poi generare riduzioni significative di carico fiscale per i lavoratori autonomi. D'altra parte, l'incremento dell'aliquota ordinaria - che torna al 3,9% dal 3,5% - dovrebbe essere compensato dal credito d'imposta del 10% sull'IRAP lorda, con un carico fiscale complessivamente immutato.

Sempre secondo l'Istat le famiglie con minori hanno aliquote medie più basse grazie alle detrazioni per familiari a carico e assegni familiari, ma tra le famiglie con redditi al di sotto di 15.000 euro la presenza di minori non determina una riduzione significativa dell'aliquota media. I numeri divulgati dall'Istat rivelano che, in assenza dell'introduzione di trasferimenti monetari agli incapienti, il solo sistema delle detrazioni per familiari a carico non riesce a risolvere il problema della povertà nelle famiglie con figli minori. Tra l'altro, nelle famiglie con redditi bassi il fenomeno dell'incapienza si verifica con maggiore probabilità se, a parità di reddito, ci sono più percettori, ossia se tanto la madre che il padre partecipano al mercato del lavoro, ma con salari bassi o con orari limitati.

³ Così si esprimono nella sostanza J. RAWLS, *A theory of justice*, Cambridge, MA, 1999, 19-26, trad. it., *Una teoria della giustizia*, Milano, 1998; P. KRUGMAN, *Meno tasse per tutti*, trad. it. Milano, 2001, 7 ss.; A. SEN, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, trad. it. Milano, 2000; Id., *La libertà individuale come impegno sociale*, trad. it., Roma, Bari 1997, 25, 26; R. DWORKIN, *Virtù sovrana, teoria dell'uguaglianza*, trad. it., Milano, 2002.

validità e tutela assoluta, propria e indipendente dalla legge, e costituisce pertanto un attributo necessario e indissolubile della persona⁴. Nell'era contemporanea detto prelievo deve costituire, invece, parte inestricabile di un moderno sistema complessivo di diritti di proprietà privata e di regole di mercato, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, ad espandere e tutelare nel rispetto dei ricordati principi fondamentali di uguaglianza e solidarietà.

Giustizia o ingiustizia nella tassazione significano, perciò, giustizia o ingiustizia in quel sistema "convenzionale" di diritti proprietari ed economici quale risulta dal regime legale di tassazione. I diritti proprietari, insomma, devono essere riconosciuti, tutelati e garantiti nel loro nucleo essenziale come imprescindibili e naturali strumenti dell'autonomia privata, ma nel contempo devono essere anche bilanciati, conformati e intrecciati con regole e leggi disegnate dallo Stato per assicurare altri diritti, altri valori e altre forme di ricchezza immateriali, come il benessere e la giustizia sociale, la sicurezza delle aspettative e la promozione dello sviluppo.

2.2. Deve dirsi che queste conclusioni non muterebbero neanche se si giustificasse il diritto proprietario in termini di responsabilità individuale e, insieme, di merito. Come dire che il sistema legale della proprietà e dei suoi limiti dovrebbe reggersi moralmente solo sull'ideale della fiducia in se stessi, piuttosto che su quello della solidarietà sociale e dell'uguaglianza di opportunità e di capacità. Così ragionando, la tassazione, per essere eticamente accettabile, dovrebbe avere una giustificazione che non sarebbe quella di finanziare la spesa pubblica e sociale, ridurre le disuguaglianze e aiutare gli svantaggiati, ma si ricometterebbe necessariamente ad altre circostanze e ad altri valori, come la competitività e la morale della fiducia in se stessi. Ed andrebbe dosata solo in funzione del maggiore o minore merito nel produrre il reddito e ogni altra materia imponibile.

Tale "difesa" dei diritti proprietari dal fisco in termini di merito - che suona evidentemente anche come critica alla nozione funzionale di tributo da me accolta - non è convincente. Non riesco, infatti, a considerare la responsabilità individuale e, in definitiva, la ricompensa dell'iniziativa, dell'impegno e della disponibilità a correre rischi quali unici fattori morali su cui basare il complesso sistema di diritti proprietari e di doveri-obbligazioni interessato dalla funzione fiscale e su cui calibrare il relativo prelievo. Un siffatto sistema richiederebbe, infatti, una costante interferenza fiscale sulla proprietà e sulla autonomia privata, giustificata non da superiori esigenze di giustizia distributiva, ma

dall'esclusivo scopo - inaccettabile anche in termini di giudizio di valore e sicuramente riduttivo della funzione tributaria in società disuguali come le nostre - di punire, con aggravati di imposte, i neghittosi e i non responsabili e di premiare, con sgravi, i diligenti e i meritevoli⁵.

Con ciò non voglio dire che il richiamo al merito non sia, in via di principio, giustificato in una società, come la nostra, in cui i parenti e gli amici contano molto, più della vocazione e delle doti personali. Voglio solo dire che esso è un criterio importante ai fini di premiare chi è più virtuoso, preparato e capace, ma non lo è ai fini di raggiungere obiettivi di giustizia sociale. Il merito è, infatti, solo la conseguenza, non la causa di un ordine sociale giusto. Per non essere un privilegio esso deve, cioè, sprigionare da una società nella quale a tutti dovrebbe essere concessa una eguale possibilità di esprimere capacità, di accedere ai diritti civili e sociali essenziali e a tutti dovrebbe essere tendenzialmente assicurato un equo trattamento fiscale. In altri termini, il criterio del merito non è utilizzabile ai fini (re)distributivi se alcuni partono avvantaggiati o, meglio, se le disuguaglianze di opportunità non vengono corrette, prima di valutare il merito, attraverso lo strumento fiscale (o quello della spesa). Ecco perché senza l'accoppiamento con l'uguaglianza esso non è un valore di giustizia sociale e, quindi, nemmeno un valido criterio distributivo.

3. Tributo e Costituzione

3.1. Se caliamo queste considerazioni nella realtà giuridica italiana del secondo dopoguerra, ci si rende facilmente conto che la sottolineata stretta integrazione tra il regime legale delle imposte e quello della proprietà e di un *welfare* ragionevole non è un emblema di visioni vetero-stataliste dirette ad ampliare oltre misura l'area del potere d'imposizione. Risponde, invece, a dei valori ben presenti nella nostra cultura e nel nostro ordinamento, che rappresentano lo sfondo etico e il solido *background* della Costituzione italiana.

È, infatti, proprio nella logica convenzionale, egualitaria e distributiva finora esposta che i Costituenti hanno operato nel '48 la scelta di riconoscere e garantire, con gli artt. 42 e 43 Cost., la proprietà (solo) quale strumento dell'autonomia privata e non - come ancora nel nostro codice civile - quale diritto della persona delimitante una esclusiva sfera privata libera da intromissioni del potere politico. Il risultato, sul piano morale, è stato una netta presa di distanza dalla visione scettica dell'uomo di tipo contrattualistico, la quale invece muoveva dagli interessi individuali e dava significato essenzialmente al rapporto proprietario tra singoli e be-

⁵ Si esprimono in questo senso, recisamente, anche MURPHY e NAGEL (*The Myth of Ownership*, cit. pp. 40-75).

⁴ J. LOCKE, *The second treatise on civil government*, London 1690, cap. 5 (trad. it. *Due trattati sul governo*, Torino, 1948, 335).

ni, tra individui e cose, la cui proiezione collettiva - "il non, dimenticarsi degli altri" - era rimessa prevalentemente alla dimensione caritativa.

Nella nostra Costituzione i diritti proprietari così intesi non sono, infatti, essi stessi un limite alla legge, bensì è questa che li riconosce, li qualifica e ne determina i contenuti e la portata. In particolare, in presenza di valori contrapposti di indole sociale ed economica meritevoli di particolare protezione, tali diritti, pur mantenendo una loro essenziale connotazione, possono essere bilanciati con questi valori e, conseguentemente, possono essere affievoliti e "compresi" in via legislativa anche dal limite interno della funzione sociale, oltre che da quello esterno dell'interesse pubblico e generale (diversamente da quanto è previsto dall'art. 1 del protocollo aggiunto alla CEDU). Nel caso dell'imposizione fiscale la "compressione" avviene attraverso lo strumento di ablazione costituito dal tributo ed ha, appunto, lo scopo di realizzare (non certo una espropriazione senza indennizzo, ma), ai sensi dell'art. 53 Cost., il riparto solidaristico dei carichi pubblici a titolo di concorso alle spese pubbliche e sociali.

È in questo contesto che i Costituenti hanno costituzionalizzato i diritti civili e sociali (come quelli al lavoro, all'istruzione, alla salute, all'ambiente, all'assistenza e alla sicurezza sociale) che lo Stato - quale portatore di fini che trascendono quelli dei singoli - deve per legge garantire a tutti i cittadini, al pari dei diritti proprietari, per consentire loro una "esistenza libera e dignitosa per sé e per la propria famiglia" (art. 36 Cost.). Tali diritti formano ciò che viene chiamata l'"organizzazione sociale e solidaristica dello Stato", costituendo essi l'essenza sociale delle pubbliche spese oggetto di riparto, alle quali ciascuno deve concorrere versando le imposte in ragione della propria capacità contributiva.

3.2. Chi ha vissuto le vicende politiche di questi ultimi cinquant'anni si è potuto rendere conto che la legislazione ordinaria si è mossa ciclicamente verso il restringimento o l'estensione di questi diritti civili e sociali, a volte ampliando a volte riducendo il diritto di proprietà soprattutto attraverso lo strumento fiscale. Il che ha dato luogo a fenomeni di "crisi fiscale dello Stato sociale" sotto il profilo sia dell'eccesso della spesa sostenuta per tali diritti, sia della carenza delle entrate funzionali agli stessi, sia della a volte maldestra gestione dello stesso sistema tributario, ma non ha messo in crisi l'illusorato impianto costituzionale che il nostro Paese si è dato, attraverso la forma della costituzione rigida, quanto al finanziamento del *welfare state*. Gli eccessi e le carenze del legislatore sono stati, infatti, solo frutto delle scelte politiche, più o meno azzardate,

legate alla contingenza economico-finanziaria e non la conseguenza, patologica e permanente, della correlazione necessaria che la Costituzione ha istituito tra spesa sociale e suo finanziamento a mezzo tributi.

Ciò vuol dire che, alla fine, spetta solo alla "buona" politica - e cioè alla politica «non seduttiva» espressa dalla volontà parlamentare - di adeguare allo schema, giuridico, di protezione dei diritti sia sociali che proprietari quello, politico, di democrazia sociale e quello, economico, di economia sociale di mercato. Così come spetta esclusivamente alla politica, intesa nel senso etimologico più nobile di *politeia*, di comporre il conflitto tra i diritti individuali di protezione dello *status quo* (come sono, appunto, i diritti proprietari) e i diritti sociali rivendicanti una oculata redistribuzione fiscale delle risorse.

È in questo quadro che assume spiccato rilievo funzionale il potere legislativo di imposizione quale collegamento di base, logico e funzionale (e non solo ideologico), tra Stato di diritto e Stato sociale. Detto per inciso, è sulle modalità di composizione di questo conflitto nel rispetto del principio di uguaglianza che, del resto, verte l'attuale dibattito sulla manovra di finanza pubblica; dibattito acuito anche da quelle sentenze della Corte costituzionale - la n. 10 e la n. 70 di quest'anno - sulla *Robin Tax* e sulla perequazione pensionistica, le quali, con una non esemplare coerenza, hanno fatto pendere la bilancia dei valori costituzionali, a volte, a favore della tutela piena dei diritti sociali e del principio di uguaglianza, a volte, a favore del principio - limitativo di tali valori - del pareggio di bilancio. Questa tendenza della giurisprudenza costituzionale a entrare, sempre più spesso e con una certa ambiguità, nelle scelte distributive operando essa stessa il bilanciamento tra l'esigenza di equilibrio finanziario e quella della protezione sociale segnala la volontà della Corte di volersi prendere carico anch'essa della grave crisi economico-finanziaria che stiamo vivendo. L'ortodossia costituzionale vorrebbe, però, che detto bilanciamento fosse fatto dal legislatore rappresentativo della comunità e solo controllato dalla Corte in termini di ragionevolezza. La nostra speranza è, perciò, che la futura produzione legislativa sia di qualità tale da evitare al giudice delle leggi di cimentarsi in questo difficilissimo - a volte imbarazzante - bilanciamento di valori, tutti meritevoli sul piano costituzionale e, quindi, tutti non facilmente graduabili.

4. La capacità contributiva come mero criterio (fiscale) di riparto

4.1. È giunto ora il momento di verificare come la spiccata funzione distributiva del tributo e la più volte sottolineata scindibilità della persona del contribuente dai suoi diritti proprietari si riflettano sulla nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto; su una nozione, cioè, fondata sul principio di uguaglianza distributiva e sganciata dal riferimento, quale oggetto del tributo, alla necessaria esistenza di una ric-

⁶ Sul punto insiste R. BIN, *Diritto civile e diritto di cittadinanza: una omologazione al ribasso?*, in *Diritti civili ed economici in tempi di crisi*, Congresso Internazionale di Stresa, 13-14 maggio 2005, Milano, 2006, pp. 94-97.

chezza della persona-contribuente di contenuto esclusivamente materiale e patrimoniale.

Quella dell'identificazione del carattere personale della capacità contributiva in funzione della "situazione proprietaria" del soggetto passivo del tributo è, in effetti, una delle questioni che ha fatto e fa tuttora discutere i cultori del diritto tributario italiano. Questi, infatti, sono stati sempre combattuti nell'interpretazione di detto art. 53 tra il potenziamento delle garanzie costituzionali del contribuente - che presuppone una forte limitazione della discrezionalità del legislatore tributario e un'accentuata valorizzazione della persona e della proprietà che con essa si dovrebbe identificare - e l'affidarsi, invece, ai soli principi di ragionevolezza, coerenza e congruità del sistema tributario, senza porre limiti concreti di altro genere allo stesso legislatore che non siano quelli derivanti dalla insurribilità economica della situazione oggetto dell'imposizione.

È evidente che chi ragiona nel primo senso⁷ riduce i tributi legittimamente istituibili solo a quelli il cui presupposto esprima una capacità contributiva qualificata (e cioè, nella sostanza, il reddito, il patrimonio e il consumo). Enfatizza in particolare, attraverso il riferimento alla necessaria esistenza di elementi patrimoniali attivi, il criterio di appartenenza proprietaria e presuppone, culturalmente e moralmente, ciò che finora si è negato, e cioè la inscindibilità tra la persona del contribuente e i suoi diritti proprietari e la natura pre-istituzionale degli stessi. Fonda, infatti, l'interpretazione dell'art. 53, comma 1, sul dogma della giuridica necessità che la tassazione avvenga con riferimento a situazioni ed eventi che siano "contenitori" di elementi patrimoniali e fattori di arricchimento materiale del contribuente, fino al punto di ritenere costituzionalmente illegittime quelle forme di tassazione che tali elementi trascurano.

Chi, invece, interpreta il riferimento alla capacità come fissazione di un mero criterio distributivo⁸ acconsente a che la ripartizione del carico

⁷ Tra i tanti, I. MANZONI e G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007, p. 40; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in "Riv. Dir. Trib.", 1997, 1, pp. 500 ss.; F. MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del convegno di studi*, Pisa, 12 marzo 1999.

⁸ Oltre ai contributi di A. FEDELE, *Relazione sull'Irap*, in *Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998, Atti del Seminario di studi dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma*, 28 ottobre-18 dicembre 1997, Roma, 1998, pp. 399 ss., Id., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., pp. 11-15, vedi anche i nostri scritti: "Ratio" e struttura dell'Irap, cit., pp. 632 ss.; *Relazione, in Irap, imprese e lavoro autonomo, Profili costituzionali e applicativi*, cit., p. 10005; *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva*, in "Giur. Comm.", 2002, 2, pp. 131-152; *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, introduzione al volume *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, 2014, pp. 3-12. Vedi anche S. F. COCIANI, *Attualità e declino del principio di capacità contributiva*, in "Riv. dir. trib.", 2004, 7/8, pp. 823 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp. 145 ss., Id., *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in

pubblico avvenga, per la soddisfazione dell'interesse generale, in base a scelte di origine sociale fatte dal legislatore nella sua discrezionalità, e cioè scelte che possono anche escludere il riferimento a una "ricchezza" del contribuente avente contenuto patrimoniale (che è come dire la necessaria titolarità, da parte di questi, di un diritto soggettivo di proprietà). Definendo la funzione fiscale come una funzione di riparto del carico pubblico tra i consociati, si scinde la persona del contribuente dalla sua proprietà e si consente al legislatore ordinario di assumere, quali soggetti passivi d'imposta idonei a concorrere alle pubbliche spese, anche coloro che pongono in essere presupposti, socialmente rilevanti, risolvendosi nella sola valutazione economica delle diverse possibilità di soddisfare esigenze e bisogni dei soggetti passivi medesimi e di realizzare i loro interessi⁹.

È evidente che chi, come me, si muove nell'indicata ottica di equità distributiva e di non identificazione del contribuente con i suoi diritti proprietari non può che ragionare in questo secondo senso. Provo qui a riassumere brevemente le ragioni di questo convincimento rinviando, per una più ampia esposizione, agli scritti da me dedicati allo specifico tema¹⁰.

4.2. La prima ragione è che il comma 1 dell'art. 53 Cost., nel prevedere l'obbligo di contribuzione in ragione della capacità contributiva, non impone in alcun modo letteralmente che il contribuente sia scelto dal legislatore solo tra coloro che dimostrano una capacità economica "qualificata" nel senso sopra detto, e cioè solo se egli pone in essere un presupposto "spendibile" che lo arricchisce patrimonialmente¹¹. Una siffatta interpretazione non solo non consegue espressamente dalla lettera del

"Riv. dir. fin. sc. fin.", 1997, n. 4, I, pp. 486-534; nonché M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap, un'occasione non del tutto perduta*, in "Rass. trib.", 2002, 1, pp. 310-311.

⁹ Importante è che, come ha ritenuto la Corte costituzionale in alcune pronunce (n. 156 del 2001, n. 11 del 1997, n. 21 del 1996, n. 143 del 1995, n. 315 del 1994, n. 42 del 1992, n. 373 del 1988, n. 159 del 1985, n. 153 del 1972, n. 16 del 1965), tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, siano scelti graduando il corso delle pubbliche spese in ragione delle diverse posizioni di vantaggio dei singoli consociati, rispondano al principio di ragionevolezza e non arbitrarietà e si prestino, in definitiva, a essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti (la regola c.d. del *tertium comparationis*).

¹⁰ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, 2007, Il Mulino editore, pp. 79-95; Id., *L'uguaglianza tributaria*, 2012, ES, pp. 7-28; Id., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Fasc. 4, 2013, pp. 321-353; Id., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche sociali*, 2014, Il Mulino editore, pp. 221-232.

¹¹ È ciò che alcuni fautori di questa nozione di capacità chiamano "spendibilità" del presupposto. Si veda al riguardo, per tutti, F. GAFFURI (*Diritto tributario, Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, p. 35), secondo cui "lo stesso fatto imponibile, da cui il debito proviene" deve essere "di tale natura da offrire [...] di fronteggiare il debito stesso".

F. GALLO - NUOVE ESPRESSIONI DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

suddetto articolo - il quale usa la locuzione, molto aperta e plurisignificante, "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" -, ma non regge nemmeno a livello logico-sistematico. Infatti, come ho cercato di dimostrare più sopra, nelle società liberal-democratiche la persona del contribuente - da tutelare contro gli eccessi del legislatore fiscale - non si identifica più solo con l'*homo oeconomicus*, che è come dire con i suoi diritti proprietari, nati con essa e, dunque, prima, senza e perfino contro lo Stato e la società. Va al contrario considerata anche nella sua complessità di essere politico, sociale e morale, inserito in un contesto sociale e istituzionale e, quindi, come individuo scindibile dai suoi diritti proprietari. Un individuo, perciò, idoneo a concorrere alle pubbliche spese, ex art. 53, per il solo fatto di porre in essere un presupposto di imposizione espressivo di posizioni e situazioni attuali di vantaggio non necessariamente di natura patrimoniale, ma pur sempre valutabili economicamente e resistenti a un giudizio di ragionevolezza. Un individuo, in ultima analisi, tassabile in quanto "persona sociale", in quanto *homo in situ*¹², componente la comunità anche solo per le sue "capacitazioni" e "possibilità"¹³, senza che sia necessario assumere la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo quale condizione insuperabile di legittimità della tassazione e, quindi, di limite invalicabile di essa.

4.3. La seconda ragione del mio convincimento è che, se si dovessero seguire le teorie strettamente deontologiche sul collegamento strutturale tra persone e proprietà e si dovesse intendere la capacità contributiva nel senso, qualificato e assoluto, di autosufficienza patrimoniale della fattispecie imponibile, si avrebbe la inaccettabile conseguenza che la scelta del presupposto sarebbe fatta dal legislatore non nella pienezza dei suoi poteri distributivi e per perseguire obiettivi di giustizia, ma nel più ristretto ambito di quegli indici che, dovendo essere di natura patrimoniale, devono anche essere espressi dal mercato, in esso valutabili e scambiabili e, perciò, soggetti alle sue regole. Il legislatore, in altri termini, non avrebbe la libertà - che ho più volte sottolineato - di conformare, delimitare, disciplinare ai fini fiscali il sistema dei diritti proprietari e, in genere, dei diritti soggettivi patrimoniali e di bilanciarli con quelli sociali da finanziare. Egli sarebbe costretto a realizzare le sue politiche tributarie in modo limitato, essendo vincolato al rispetto del principio di appartenenza e alle indicazioni del mercato. Sarebbe, cioè, assoggettato a quel che, con riferimento all'economia del *laissez faire*, viene chiamato¹⁴, forse un po' troppo enfaticamente, "imperialismo" del mercato, che è poi

¹² G. BORDEAU, *Traité de science politique*, III, Paris, 1949, p. 448.

¹³ A. SEN, *L'idea di giustizia*, 2010, p. 256.

¹⁴ M. WALZER, *Sfere di giustizia*, trad. it. Milano, 1987, pp. 16, 21, 22-25.

sostanzialmente la dominanza, in tale tipo di economia, del fattore economico-naturalistico nei confronti di altre sfere e altri criteri distributivi.

Il che non è coerente ai ricordati principi costituzionali; anzi, può divenire addirittura fomite di disuguaglianza perché avrebbe l'effetto di rimettere alle imperscrutabili regole del mercato (e non invece alle leggi dello Stato ispirate al principio di coerenza e ragionevolezza) lo stabilire i limiti e i criteri nella scelta della ricchezza da tassare. Si svaluterebbe, in altri termini, la funzione di terzietà dello Stato (e delle sue leggi) riducendola a quella di semplice esecutore di tali regole ed escludendo, perciò, il suo originale intervento "politico" di mediatore sociale, di equo distributore del carico contributivo in relazione ai bisogni pubblici e di garante delle libertà individuali e collettive¹⁵.

4.4. Il fatto è che si dimentica spesso che i mercati hanno una naturale inclinazione a favorire solo quelle esigenze e quei bisogni "solubili", riconducibili a criteri commerciali o a calcoli. Essi valorizzano solo i beni materiali, finanziari e patrimoniali e non anche quei beni che, pur non essendo oggetto di scambio, o sono portatori di quei valori morali e sociali che solo uno Stato regolatore e (re)distributore può individuare e

¹⁵ *Mutatis mutandis*, si riprodurrebbe anche nel campo fiscale lo stesso ben noto e annoso dibattito che ha impegnato i "giuristi generali" e gli economisti circa l'ordine giuridico del mercato, che è come dire circa il rapporto tra diritto (come sinonimo di legge) ed economia (come sinonimo di mercato). Anche tale dibattito - al pari di quello su imposizione, proprietà e mercato - si incentra, infatti, sul confronto tra i due opposti indirizzi di pensiero, quello naturalistico deontologico e quello politico-giuridico consequenzialista.

Aderendo al primo indirizzo, si attribuisce all'economia - e, perciò, al mercato - la capacità di esprimere i propri valori e le proprie regole senza necessità dell'intervento regolatore della legge e imponendo, anzi, tali valori e tali regole al legislatore. L'economia e i valori patrimoniali che il mercato esprime esisterebbero, perciò, prima; il diritto verrebbe dopo. Così come, in materia di imposizione, secondo i fautori del neoliberalismo fiscale la proprietà e la conseguente titolarità di diritti soggettivi patrimoniali verrebbero - come il mercato - prima e la legge (anche fiscale) dopo. E solo la ricchezza definita dal mercato e in esso scambiata potrebbe essere assunta dal legislatore quale oggetto di tassazione, mentre le situazioni e gli eventi derivanti da rapporti sociali - "valorizzati" dal legislatore ed esprimenti la soddisfazione di una scala di bisogni e di interessi - non potrebbero essere assunti in quanto non prodotti e non derivanti dal mercato medesimo.

In questo contesto, così ragionando, non si arriva al punto di rifiutare lo Stato impostore, ma certo lo si contrae al minimo. Se si segue, invece, la tesi consequenzialista e politico-giuridica - come con riferimento all'imposizione si è fatto nel testo - queste conclusioni vengono ribaltate: l'economia di mercato dipende dalla conformazione legislativa ed è solo uno dei possibili contenuti della decisione politica e delle scelte del legislatore. L'indicazione dei valori viene, quindi, rimessa al legislatore senza alcuna subordinazione alle risultanze del mercato. Come dice N. IRTI, *Introduzione a G. Azzariti et al., Dibattito sull'ordine giuridico del mercato*, Roma-Bari, 1999, pp. VII-XX; *L'ordine giuridico del mercato*, Roma-Bari, 1998, passim "il mercato esprime all'interno il suo proprio diritto, ma il diritto dall'esterno lo costituisce e conferma". Il che, nello specifico campo fiscale, significa che il legislatore è libero di ripartire i carichi pubblici scegliendo i presupposti di imposizione secondo le sue autonome valutazioni di rilevanza sociale e di virtualità economica e, perciò, tanto aderendo a tali risultanze quanto discostandosi da esse.

garantire con la sua azione legislativa e amministrativa o costituiscono, anche se non sono materiali e patrimoniali, pur sempre valide misurazioni di situazioni di vantaggio di alcuni soggetti rispetto ad altri.

Il primo tipo di beni non interessa ai fini dell'individuazione della capacità contributiva in un'ottica distributiva. Questi beni vanno considerati solo in quanto possono essere assunti come criteri di valutazione del benessere e del grado di giustizia sociale – "fondamentali" o "di base" – li chiama Martha Nussbaum¹⁶ – e, quando mancano o sono carenti, anche come indici o tassi delle disuguaglianze. Solo per fare degli esempi, tratti dai rapporti della *Equality and Human Rights Commission* britannica e della Commissione istituita dal governo francese sulle disuguaglianze (che aveva tra i suoi componenti Stiglitz, Sen e Fitoussi), sono tali i beni che costituiscono condizione necessaria perché vi sia giustizia sociale, come la longevità, l'integrità fisica, l'ambiente, la salute, l'accesso sia ai servizi sanitari di qualità sia alla conoscenza nel corso di un'intera esistenza, il tenore di vita, la vita personale, familiare e sociale, l'identità, compresa quella religiosa. È evidente che le disuguaglianze derivanti dalla non disponibilità o dalla scarsa disponibilità di tali beni trasferiscono in capo allo Stato la responsabilità nella loro distribuzione; che è come dire la responsabilità di rimuovere le cause di ingiustizia distributiva socialmente e moralmente inaccettabili, oltre che a rimediare alle situazioni estreme di esclusione, di assenza di opportunità e di perdita della speranza. Per la maggioranza delle persone la garanzia di detti beni da parte dello Stato è più importante del profitto o della crescita complessiva, è un fatto che attiene alla loro dignità di uomini. Il che nel mio pensiero nulla ha a che fare evidentemente con l'identificazione della longevità, della salute, del tenore di vita ecc. ecc. come possibili presupposti di imposizione¹⁷.

È invece il secondo tipo di beni che deve interessare ai fini della delimitazione e del conseguente possibile allargamento dell'area impositiva secondo criteri di giustizia distributiva. Sono questi i beni la cui tassazione, come si è detto, può essere giustificata dal fatto che nel contesto sociale i soggetti che ne sono titolari e ne fruiscono anche fuori dal mercato sono, secondo la valutazione del legislatore, singolarmente e comparativamente "più uguali" nella capacità di funzionare e, quindi, avvantaggiati dalla loro disponibilità e dal loro godimento rispetto a quelli che non lo sono affatto o lo sono in misura minore.

4.5. È alla possibilità teorica di utilizzo di questi tipi di prelievo – di rilevanza soprattutto, ma non solo, comunitaria – che la dottrina dovrebbe

dedicare le sue riflessioni. Il riferimento è, evidentemente, a quei prelievi, come le c.d. *carbon taxes*, che gravano su chi dispone di beni ambientali scarsi o emette gas inquinanti deteriorando l'ambiente e colpiscono, perciò, entità non reddituali, non patrimoniali, prive comunque di un diretto valore patrimoniale e insuscettibili di essere scambiate sul mercato contro denaro. Questo tipo di imposte dovrebbe essere di prossima istituzione a livello europeo, costituendo esse l'unico strumento utile a scorgere l'uso di combustibili ad alto tasso di carbonio e le conseguenti consistenti emissioni di gas serra produttivi di inquinamento atmosferico.

Dello stesso tipo sono sia i tributi che colpiscono il valore aggiunto economico (come la vigente imposta regionale sull'attività produttiva, IRAP) o altre entità anch'esse non omologabili interamente al reddito o al patrimonio (e cioè le c.d. *business taxes*, gravanti sulla mera organizzazione produttiva, conosciute in Germania come *gewerbesteuer*, in Francia come *tax professionnelle*), sia i prelievi – di più incerta natura – che colpiscono le più diverse forme di occupazione dell'etere (le c.d. *bit taxes*)¹⁸ o che hanno per oggetto (almeno secondo il noto rapporto *Collin-Collin* del governo francese) la raccolta gratuita dei dati compiuta da imprese dell'economia digitale per produrre redditi tassati in stati a più bassa fiscalità.

5. Conclusioni - È evidente l'importanza di queste nuove forme di imposizione, non sufficientemente considerate, spesso aversate e dai più ritenute incostituzionali per violazione del principio di capacità contribu-

¹⁶ Anche fuori del continente europeo si stanno imponendo, seppur in un contesto costituzionale diverso, interpretazioni che qualificano alcune forme di prelievo astruendo dal reddito, dal patrimonio e dal consumo e la giustificano esclusivamente in ragione della mera potenzialità di godimento di beni della vita. È il caso del prelievo introdotto in USA dalla recente riforma sanitaria del Presidente Obama (il c.d. *Obamacare*, EEUU, *Protection Patient and Affordable Care Act*, 2011), il quale è stato qualificato dalla Corte Suprema USA "prestazione obbligatoria patrimoniale di natura tributaria", da corrispondere in aggiunta all'ordinaria imposta sul reddito, ancorché la legge impugnata lo considerasse solo una sanzione comminata per non avere il soggetto contratto l'assicurazione sanitaria.

La Corte Suprema ha ritenuto che l'obbligo, fissato dalla legge, di pagare tale somma trova la sua giustificazione nel comportamento negativo del cittadino che ostacola la fruizione, da parte degli altri, del bene pubblico collettivo assistenza sanitaria, comportamento da correggere con lo strumento tributario per ragioni di uguaglianza e giustizia distributiva (la sentenza della Corte parla di "responsabilità condivisa"). Non si tratta, dunque, per la Corte Suprema americana di penalizzare economicamente l'inazione, ma di assumere quale oggetto di tassazione la fattispecie della rinuncia alla "responsabilità condivisa" riguardo ad un bene collettivo, come la salute, che tutti hanno il dovere di sostenere in quanto, in qualsiasi momento, possono subire un infortunio o una malattia che li costringe a usufruirne. Con la conseguenza, in verità un po' farraginoso, che l'effetto della partecipazione alla spesa sanitaria si realizza con l'assoggettamento al prelievo tributario di chi si rifiuta di pagare il premio, ma che inevitabilmente, nel corso della sua vita, dovrà fare ricorso alla – o, meglio, avrà il vantaggio della – assistenza sanitaria.

¹⁶ M. NUSSBAUM, *Creare capacità*, Bologna, 2012, pp. 25-51 e 137.

¹⁷ Così, invece, incomprensibilmente interpreta il mio pensiero D. STEVANATO, in *La giustificazione sociale dell'imposta*, il Mulino, Bologna, 2014, p. 421, nota 53.

F. GALLO - NUOVE ESPRESSIONI DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

tiva qualificata. In momenti, come questi, di crisi fiscale dello Stato, esse avrebbero il vantaggio di raggiungere l'obiettivo di concorrere ad assicurare un adeguato livello di finanziamento del *welfare state* e, nello stesso tempo, di ridurre la pressione tributaria gravante così pesantemente sul reddito e su determinati tipi di patrimonio. I legislatori dei numerosi paesi che le hanno introdotte non si sono evidentemente posti il problema di distinguere tra presupposti che contengono o non contengono elementi reddituali o patrimoniali (e cioè la provvista necessaria a pagare il tributo). Si sono solo preoccupati di rispettare il principio di uguaglianza (primo e secondo comma dell'art. 3 Cost.) e quello di giustizia distributiva.

Il discorso non interessa solo il giurista. Spetta, infatti, ai *policy makers* e agli economisti pubblici aiutare i governanti nella scelta delle nuove forme di ricchezza più accettabili nell'attuale congiuntura economica.

Il compito dei cultori del diritto tributario è, semmai, quello di assicurare lo Stato sul fatto che, se lo richiede la situazione economica e finanziaria e ne sussistono le condizioni politiche, esso avrebbe la possibilità di garantire - in aggiunta alle politiche della spesa - una maggiore "mobilità" degli assetti sociali, scegliendo quali presupposti d'imposta anche *new properties* diverse dagli indici di ricchezza tradizionale; alla condizione, beninteso, che esse siano ragionevoli, abbiano le caratteristiche di essere oggettivamente rilevabili, socialmente rilevanti e di esprimere i suddetti vantaggi economicamente misurabili.

Va rilevato che, indipendentemente dalla ricerca di nuove espressioni di capacità contributiva, dopo quasi cinquant'anni dalla riforma tributaria generale del 1971 sono, comunque, cambiati il sistema economico e il tipo di società. Soprattutto, l'Europa è entrata pesantemente nelle strutture ordinarie del nostro Paese. Il che, unito alla crisi irreversibile dell'imposta personale, generale e progressiva sui redditi, ad una certa disorganicità dell'IRPE e a una perdurante difficoltà dell'attuale apparato amministrativo nel contrastare il fenomeno evasivo, non può non indurre gli addetti ai lavori a porsi la domanda: tassare cosa, tassare come?

FRANCO GALLO