

# Indice

<u>Introduzione</u>	3
<u>Capitolo I...Le origini storiche della progressività: l'elaborazione del principio in Europa e in Italia</u>	9
<u>I. La «sussistenza tributaria» delle civiltà antiche</u>	9
<u>I.1 La nota <i>servitutis</i> riconnessa al prelievo tributario..</u>	13
<u>I.2 ..e il suo superamento col <i>tributum ex censu</i> romano: imposta progressiva dovuta dal cittadino libero</u>	15
<u>II. Dalla caduta dell'Impero romano all'Età comunale</u>	19
<u>II.1 La regressività dei sistemi tributari medioevali, caratterizzati da assenza di elementi solidaristici e una rigida suddivisione sociale per ceti</u>	22
<u>II.2 Indagini circa la <i>giustificazione</i> del prelievo nella Scolastica: recupero del concetto aristotelico della <i>giustizia distributiva</i>.</u>	23
<u>II.3 La frammentazione del potere sovrano mediante cessione dei diritti fiscali nel passaggio dal Feudalesimo all'Età comunale</u>	25
<u>II.4 Comuni italiani del Medioevo: fucine dello sviluppo fiscale</u>	27
<u>II.5 Democrazia e rivendicazioni per una progressività «<i>livellatoria</i>» nella Firenze dei Medici. La <i>decima scalata</i>: tributo progressivo e dibattito dottrinario che ne seguì.</u>	31
<u>II.6 Dalla straordinarietà del prelievo all'imposizione ordinaria: l'interesse fiscale come attributo della sovranità</u>	37
<u>III. Dai sistemi <i>inversamente progressivi</i> dell'Assolutismo all'affermazione dei principi democratici</u>	42
<u>III.1 L'imposta proporzionale quale espressione dell'eguaglianza formale di tutti i cittadini nell'Illuminismo</u>	45
<u>III.2 L'accezione <i>negativa</i> delle libertà individuali e loro prevalenza sull'interesse fiscale nel Parlamentarismo inglese. Il tributo quale <i>controprestazione</i> dei servizi pubblici.</u>	47
<u>IV. La proporzionalità nell'imposizione: traduzione in termini fiscali dei valori di eguaglianza e libertà riconosciuti con la Rivoluzione francese</u>	51
<u>IV.1 Emersione del principio di <i>capacità contributiva</i> ed introduzione dell'imposta generale sul reddito delle persone fisiche</u>	52
<u>V. L'emersione della «<i>questione sociale</i>» a seguito della Rivoluzione industriale. Dal paradigma dell'efficienza a quello dell'<i>equità</i> nella distribuzione del prelievo</u>	55

<u>VI. Il dibattito scientifico sulla progressività: dal criterio del beneficio a quello della capacità contributiva</u>	61
<u>VII. Le teorie del sacrificio soggettivo: tentativi di fondare scientificamente il principio di progressività.</u>	65
<u>VII.1 La critica alla teorie sulla progressività della dottrina italiana</u>	68
<u>VIII. Il faticoso cammino verso la progressività in Italia</u>	74
<b><u>Capitolo 2. La progressività nella prassi costituzionale</u></b>	<b>85</b>
<u>I. Il fondamento solidaristico e la vocazione alla redistribuzione emergente dal disegno costituzionale</u>	85
<u>I.1 L'affermazione dei diritti sociali e l'art. 53 Cost. quale sintesi e superamento delle precedenti dottrine liberali</u>	89
<u>II. La nascita dell'art. 53 nei lavori dell'Assemblea Costituente</u>	93
<u>III. La portata dell'art. 53, comma 2, Cost.</u>	106
<u>III.1. Il riferimento della progressività al «sistema tributario».</u>	108
<u>III.2. Il riferimento a criteri (plurali) di progressività</u>	111
<b><u>Capitolo 3: La “crisi della progressività” e considerazioni in tema di Flat tax.</u></b>	<b>117</b>
<u>I. La sostanziale inattuazione dell'art. 53 Cost. prima della riforma tributaria degli anni Settanta</u>	117
<u>II. L'introduzione dell'imposta personale sul modello della comprehensive income tax e le sue criticità applicative.</u>	123
<u>II.1 L'erosione della base imponibile IRPEF e la «crisi della progressività» del sistema tributario.</u>	124
<u>II.2 La concentrazione della progressività sui contribuenti persone fisiche</u>	127
<u>II.3 La riduzione del grado di progressività del sistema tributario</u>	130
<u>III. Le proposte di riforma flat tax come rimedio alla crisi della tassazione del reddito</u>	133
<u>III.1 Le proposte avanzate in tema di aliquota unica</u>	135
<u>IV. La progressività realizzabile mediante un'aliquota unica</u>	139
<u>IV.1 La progressività come criterio di equità nella ripartizione della spesa pubblica e il mutamento di valore sotteso ad una riforma flat tax</u>	141
<b><u>Conclusioni</u></b>	<b>147</b>
<b><u>Bibliografia</u></b>	<b>150</b>

## Introduzione

Il presente elaborato è dedicato al tema della progressività dell'imposizione e all'analisi della conformità a tale principio delle varie riforme, avanzate nel corso degli anni e ultimamente di forte attualità, in tema di *flat tax*.

In particolare, si intende sviluppare un'analisi diacronica del principio di progressività, a partire dallo studio sulle condizioni storiche che ne hanno preparato l'emersione, nel primo Capitolo; segue lo studio dei *lavori preparatori* alla Costituzione che hanno condotto alla formulazione dell'art. 53, comma 2, assieme all'analisi della sua portata normativa, nel secondo Capitolo; nel terzo Capitolo, il principio verrà utilizzato per esaminare l'attuale conformazione dell'imposizione sui redditi, traendo conclusioni circa una sua compatibilità con eventuali riforme *flat tax*: si esaminerà il significato che tali proposte legislative sottendono in termini di giustizia nella distribuzione del prelievo.

Queste, generalmente, mirano alla sostituzione di un'aliquota unica, combinata con la previsione di un'esenzione alla base e di deduzioni fisse o decrescenti, in luogo della attuale struttura a scaglioni e aliquote graduate dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Nell'intenzione dei proponenti, ciò condurrebbe ad una semplificazione e ad un recupero, non solo di efficienza del sistema tributario, ma anche di equità nella distribuzione del prelievo.

Peraltro, è considerazione pacifica in dottrina che l'attuale imposizione dei redditi abbia subito una crisi rispetto ai valori sottesi al modello originario dell'Irpef, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, introdotta con la riforma tributaria degli anni '70.

Essa, progettata sul modello della *comprehensive income tax* inglese, era stata concepita come un'imposta generale sul reddito complessivo delle persone fisiche. Assumendo, quale base imponibile dell'imposta, un indice omogeneo di ricchezza, come il reddito, si proponeva di realizzare il dettato dell'art. 53 Cost, che prescrive il rispetto della capacità contributiva nel concorso delle spese pubbliche. Inoltre, strutturata secondo una scala di aliquote crescenti al crescere degli scaglioni di reddito, l'Irpef realizzava la

progressività nell'imposizione, come richiesto dal secondo comma dello stesso articolo. Infatti, sebbene l'art. 53, comma 2, Cost. riferisca la prescrizione della progressività al sistema tributario nel suo complesso, e non ai singoli tributi, la stessa si è ritenuta soddisfatta dall'aver dotato di tale attributo l'Irpef, in quanto imposta caratterizzante il sistema.

Tuttavia, è da tempo pacifica la considerazione che le intenzioni che accompagnarono il legislatore degli anni '70 si siano rivelate impraticabili. L'Irpef, concepita come imposta generale sul reddito, ha visto restringere progressivamente la sua base imponibile a causa della previsione di molteplici regimi sostitutivi, a cominciare da quello dei redditi finanziari, che sin da subito sono stati sottratti al suo assoggettamento. L'accertamento analitico, cui era, secondo le intenzioni originarie, rimessa la determinazione del reddito *effettivo*, ha dovuto sempre più cedere posto a regimi di accertamento sintetico o parziale, diretti a fare emergere il reddito *normale* atteso da una determinata attività, anche in considerazione di elementi attinenti al tenore di vita, e quindi ai consumi, piuttosto che alla ricchezza dichiarata. Le numerose previsioni di deduzioni, detrazioni e, in generale di *tax expenditures*, che si sono accumulate nel corso degli anni, oltre a rivelare una legislazione tributaria che procede per misure dovute alla contingenza piuttosto che per obiettivi fiscali unitari, ha contribuito al dilagare di regimi speciali, ampliando la distanza tra la progressività formale, disegnata dalle aliquote, e quella effettiva, prodotta sulla fattispecie concreta.

Nel complesso, l'attuale panorama impositivo manifesta una sperequazione nel trattamento tributario dei redditi, e una concentrazione della progressività presso i redditi meno mobili, come quelli di lavoro dipendente e pensione. Tutto ciò è poco compatibile con l'art. 53 Cost. che, interpretato dalla giurisprudenza consolidata della Corte Costituzionale quale traduzione, in campo tributario, dell'art. 3 Cost., esige il rispetto da parte del legislatore delle regole di razionalità e coerenza nella distribuzione del carico fiscale.

In questo senso, le proposte di riforma *flat tax* hanno interpretato l'urgenza, a lungo percepita all'interno della società civile, verso un fisco più semplice, più efficiente e anche più equo, in quanto esse prevedono, variamente, la sottoposizione a medesima

imposizione anche di categorie di reddito altrimenti escluse, come i redditi finanziari. Mentre le proposte di *flat tax* «pura» prevedrebbe la secca applicazione di un'aliquota unica, in luogo di quelle graduate, esigenze di conformità all'art. 53 ne hanno sempre imposto la correzione con esenzioni alla base e deduzioni, stabilite in forma fissa o decrescente. Purtuttavia, oltre a considerazioni di stretta compatibilità *tecnica* col dettato costituzionale, l'attualità di tali proposte evidenziano la crisi, anche di *consenso*, che la progressività ha subito quale valore di equità nella ripartizione del peso del prelievo.

I criteri di giustizia nella distribuzione del prelievo fiscale non sono concepibili in termini universali né sono insuscettibili di mutare nel tempo, come si intende evincere nel Capitolo primo, dove viene analizzata l'evoluzione dei sistemi tributari a partire dall'antichità.

Tributi progressivi sono stati introdotti solo in concomitanza ad esperienze di democrazia partecipativa: così, nell'antica Grecia, il tributo dell'*eisforà* realizzava, secondo autorevoli studiosi, la progressività nell'imposizione; il *tributum ex censu*, introdotto nella Roma repubblicana in concomitanza con la previsione di uno stipendio per i soldati, oltre a presentarsi come la prima imposta dovuta dai cittadini, e non solo dai popoli assoggettati, presentava carattere progressivo; specialmente, a Firenze, negli anni della Repubblica del XV secolo, si adottò un'imposta fortemente progressiva basata sul sistema del catasto, introdotto dai Comuni italiani di quel tempo, detta la *decima scalata*.

Quest'ultima imposta viene utilizzata come esempio di quelle nefaste evoluzioni cui un'eccessiva democraticità può dare luogo, come teorizzava Polibio. La *decima scalata*, introdotta dal governo popolare dei Medici, era frutto di rivendicazioni dei ceti più bassi verso una progressività *livellatoria*, ossia diretta a confiscare la ricchezza dei più abbienti, come racconta Machiavelli. Tali degenerazioni possono forse essere rintracciate nei mali dello Stato assistenzialista, nel quale, anche, è stato ravvisata la crisi di un'ideale di giustizia progressiva, come viene affrontato nel Capitolo terzo, paragrafo secondo.

Più spesso nella storia, invece, i sistemi tributari sono stati strutturati in termini regressivi, ossia producendo un maggiore aggravio impositivo sui cittadini- o, piuttosto, *sudditi*- meno abbienti: così durante il Medioevo e l'Età dell'Assolutismo, dove i privilegi fiscali accordati ai più potenti erano la naturale conseguenza di una divisione sociale per ceti.

Gli ideali di libertà ed eguaglianza affermati con la Rivoluzione francese, e il superamento delle divisioni sociali per ceti, trovarono traduzione in termini fiscali nella proporzionalità dell'imposizione: si aprì la stagione dell'imposta proporzionale, che interessò tutto il XIX secolo.

Con la proporzionalità nell'imposizione si affermava anche in campo tributario il superamento delle antiche distinzioni cetuali, e si affermava l'uguaglianza di ciascuno davanti al tributo; ciò si rivelava, inoltre, coerente con l'obiettivo dello sviluppo della produzione, allora centrale nel discorso economico.

Contestualmente, si sviluppava un discorso scientifico riguardo alla giustizia nella distribuzione delle imposte: prima di allora, tale questione si era invece confusa piuttosto con le tematiche dell'Etica: così, già gli Scolastici avevano riconosciuto la legittimazione del sovrano ad esigere tributi in vista di interessi collettivi, e, recuperando le idee aristoteliche sulla giustizia *distributiva*, erano sorte le prime disquisizioni dottrinarie sulla distinzione dei consumi privati in necessari, meno necessari e superflui.

Tale ultima distinzione si è rivelata centrale per lo sviluppo di un discorso sulla progressività: con essa condivide l'idea che la maggiore ricchezza possa essere tassata più pesantemente in quanto diretta a consumi superflui. Tuttavia, fu solo quando il discorso economico si distinse da quello etico, con la nascita della politica economica alla fine del XVIII secolo, che la giustizia nella distribuzione delle imposte assunse una dignità scientifica.

La struttura proporzionale dell'imposizione adottata dai maggiori Paesi trovava fondamento teorico nel principio del *corrispettivo* o del *beneficio*, che identificava il rapporto tributario come una relazione sinallagmatica tra il beneficio ricevuto dal godimento dei servizi pubblici e il prelievo. Quando, tuttavia, giunsero a maturazione

gli effetti delle Rivoluzioni industriali ed emerse la «*questione sociale*» prodotta dallo sviluppo in senso capitalistico della società, la ricerca economica si rivolse alla soluzione del problema dell'allocazione delle risorse, piuttosto che all'aumento della produzione: fu allora che, accanto a quello dell'efficienza, venne adottato il paradigma dell'equità nel determinare la *giusta* distribuzione delle imposte.

La determinazione dell'imposta dovuta non avvenne più sulla base del *beneficio* ritratto dal godimento dei servizi pubblici, ma venne correlata al *sacrificio* che essa provocava rispetto alla ricchezza posseduta. Fu proprio per realizzare una eguaglianza nel sacrificio che si giustificò un'imposizione progressiva, in quanto il peso del prelievo si reputava meglio sopportato dai redditi più alti. La scoperta della regola dell'utilità marginale decrescente per unità di reddito contribuì a corroborare la giustificazione dell'imposizione progressiva, riconoscendo diversa intensità di capacità contributiva per unità di ricchezza.

Fu sulla base della teoria del *sacrificio* che il principio di progressività venne introdotto in Costituzione, come si analizza nel Capitolo secondo. Con tale teoria si superavano le concezioni utilitaristiche connesse al principio del corrispettivo per conformarsi agli ideali solidaristici del disegno costituzionale.

L'idea della *flat tax* affonda le sue radici proprio nel lungo dibattito che ha attraversato gli ultimi due secoli, nel confronto tra la proporzionalità e la progressività dell'imposizione, che ha visto alla fine affermarsi, quasi ovunque, imposte ad aliquote anche fortemente progressive, tanto che il XX secolo è stato definito il secolo della progressività.

Quello tra proporzionalità e progressività è un confronto tra diverse concezioni non solo del fenomeno fiscale, e persino di visioni dello Stato, ma anche della persona umana colta in relazione alla comunità di cui fa parte.

Dalla dialettica dei due principi emerge il confronto tra tendenze individualiste protese a far prevalere le libertà negative della proprietà privata e dell'iniziativa economica sul dovere tributario, con quelle positive, intese come *liberazione dal bisogno*, che trovano soluzione nella Costituzione. In essa, le libertà individuali trovano bensì protezione ma sono tuttavia bilanciate con quelle sociali di solidarietà, attraverso il riconoscimento che

l'art. 2 compie del valore delle formazioni sociali quale momento fondamentale di realizzazione della persona umana.

Nel principio di solidarietà è sotteso un riconoscimento delle naturali diseguaglianze economiche, sociali e politiche, ma tale valore è diretto ad un loro superamento, ai sensi dell'art 3, comma 2, che enuncia il supremo obiettivo del disegno costituzionale insito nella rimozione degli «*ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana*». In tale ottica, il dovere tributario assume a dovere inderogabile di solidarietà in quanto riconnesso al finanziamento dei diritti sociali. I diritti sociali, e non quelli individuali della proprietà privata e dell'iniziativa economica- diversamente da quanto avveniva con lo Statuto albertino- ricevono in Costituzione l'attributo della *inviolabilità*.

Attualmente, le riforme prospettate in vista di un passaggio verso l'aliquota unica, in luogo dell'attuale struttura a scaglioni dell'Irpef, sembrano definitivamente accantonate. Eppure, si rileva la permanenza del confronto tra i due valori sottesi alla proporzionalità e alla progressività dell'imposizione, all'interno di un dibattito tributario ancora acceso e che mira alla riduzione del "costo del lavoro", che prevede ancora ben sette regimi sostitutivi all'Irpef, e che conserva la «*mini flat tax*» quale opzione tributaria per gli autonomi con partita Iva. Ciò vale a rendere attuale la dialettica tra i valori dell'individualismo, sotteso ad una visione del dovere tributario quale limitazione dei diritti proprietari e di iniziativa economica, e la vocazione alla solidarietà che, stante la rigidità della nostra Costituzione, permane: lo Stato sociale sta certamente riducendo la sua estensione, ma l'azzeramento dei diritti sociali rimane ancora prospettiva lontana.



## Capitolo I...Le origini storiche della progressività: l'elaborazione del principio in Europa e in Italia

### I. La «*sussistenza tributaria*» delle civiltà antiche

Le civiltà più antiche si reggevano su di un tipo di economia familiare dedita all'agricoltura: queste, definite di «*sussistenza tributaria*»<sup>1</sup>, miravano esclusivamente a soddisfare i bisogni essenziali alla sopravvivenza e, non producendo alcun surplus economico, in mancanza di una tendenza verso l'accumulazione delle risorse, non svolgevano alcuna forma di mercato, né di scambio<sup>2</sup>.

L' antropologia economica insegna, peraltro, che non esistono sistemi economici in cui non si verifichi una produzione eccedente che sopravvanti i bisogni immediati, tuttavia la produzione era orientata all'autoconsumo e non all'accumulazione propria delle logiche del profitto capitalista.

Rispetto alle risorse in eccesso, è pacifico che anche presso le civiltà più antiche esistesse una nozione di redistribuzione delle risorse<sup>3</sup>. La nozione di redistribuzione rientra nei sistemi di scambio e implica un accumulo di ricchezza che successivamente viene redistribuito; essa può attuarsi attraverso l'imposizione fiscale, come accade nella nostra società, ma anche in altri modi. Presso le comunità umane più antiche, per esempio, non era infrequente che essa si realizzasse mediante lo scambio di doni. Tutte le società sufficientemente grandi e articolate e in grado di sostenere un governo hanno elaborato metodi per raccogliere ricchezza dai loro membri e utilizzarla per realizzare servizi di utilità collettiva.

Nelle civiltà rurali sottoposte al dominio di un sovrano, questi si articolavano in procedimenti di raccolta e di successiva redistribuzione di contribuzioni in natura, che

---

<sup>1</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività. Contributo allo studio del principio di progressività nell'ordinamento tributario italiano*, in E. Barcellona, C. Cavallini, F. Cintioli, R. Lupi, A. Santoro, D. Stevanato (a cura di), Giuristi ed Economia, Roma, 2012, p. 4

<sup>2</sup> Cfr. S.A., voce *Sussistenza*, U. Fabietti e F. Remotti (a cura di), in *Dizionario di antropologia*, Zanichelli editore, Bologna, 2007, pp. 662-63.

<sup>3</sup> «*così nel diritto islamico, la zekaa, la decima sulle greggi, sui raccolti e sui beni [era] una vera e propria elemosina legale, che la stessa legge destina[va] ai poveri*», cfr. CARPENTIERI L., *op. cit.*, p. 4.

venivano prelevate nella misura della decima parte del prodotto del raccolto agricolo o del gregge<sup>4</sup>. Peraltro, quelle in natura non erano le contribuzioni prevalenti, in quanto erano di difficile conservazione e, quindi, ne era impedito l'accumulo; molto più agevole e conveniente, dove realizzabile, era invece il concorso collettivo nella realizzazione di opere mediante *corvées*, liturgie ed altri impieghi diretti degli uomini, e delle loro aziende private<sup>5</sup>.

Nelle società basate su un'economia essenzialmente agricola era infatti frequente che dominassero forme di prestazioni personali come le liturgie e le *corvées*: le liturgie erano delle opere prestate in favore della comunità da parte di cittadini che si trovavano in determinate condizioni di ricchezza e in determinate posizioni sociali: fu mediante il ricorso a questi rudimentali istituti tributari che, per esempio, venne realizzato il complicato sistema di canali e di irrigazione che, dipanandosi dal Tigri e dall'Eufrate, permetteva la vita agricola ed economica delle prime civiltà mesopotamiche<sup>6</sup>. Il sistema delle liturgie, coordinato con le altre prestazioni personali nella forma di *corvées*<sup>7</sup>, era in grado di far fronte alla gran parte dei bisogni pubblici.

Le esigenze di difesa erano quelle di gran lunga prevalenti, se non le uniche, e anche per queste non vi era bisogno di far capo a delle entrate pubbliche. Fino a che, per le dimensioni delle battaglie, non era necessario ricorrere a soldati stranieri pagati, infatti, l'esercito era formato dai cittadini stessi, in virtù di un obbligo che derivava loro dall'aver avuto in concessione appezzamenti rurali dal sovrano.

---

<sup>4</sup> Cfr *Ibidem*

<sup>5</sup> Cfr CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, vol V della Biblioteca di storia economica diretta da Vilfredo Pareto, Milano, 1921, p.17

<sup>6</sup> Come riporta lo storico Ettore Ciccotti cfr. CICCOTTI E., op. cit., pp.11 e ss. Il ricorso al sistema delle liturgie fu, poi, fondamentale per lo svolgimento della vita pubblica ad Atene, all'epoca delle città-Stato, cfr. pp. 20 e ss.

<sup>7</sup> La figura della *corvée* fece la sua permanente apparizione più tardi, in epoca medioevale, quando il diritto feudale la usò per indicare un tipo di prestazione di natura personale dovuta da parte del vassallo o schiavo al signore feudale tramite giornate di lavoro gratuito; ma essa è sempre stata insita in società che si reggevano su economie naturali. Nell'antica Babilonia, ad esempio, posto che tutta la terra era considerata di proprietà del sovrano, quella parte che era data in concessione recava con sé l'onere di coltivarla e apportare parte del raccolto ai magazzini del re. Questo tipo di imposizione indiretta, che connetteva alla terra concessa un'intrinseca *nota servitutis*, contribuì a lungo a fare identificare nella stessa imposizione tributaria un marchio di servitù e, quindi, di infamità. Cfr CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 13.

Con l'aumentare della frequenza delle guerre, queste iniziarono a finanziarsi sempre più mediante l'acquisizione del *bottino di guerra* che, per la regolarità delle imprese, venne elevato a cespite ordinario<sup>8</sup>; o, ancora, le spese venivano addossate al nemico vinto e sottomesso, definendosi sempre più un attributo *predatorio* riferito alla finanza, che rimase a lungo una caratteristica rilevante dei sistemi tributari.

Nelle antiche società degli imperi di Oriente, la proprietà di tutte le terre era riferita al sovrano, il quale, esercitando il suo dominio diretto o eminente, le concedeva a privati per mezzo di atti assolutamente potestativi. Le terre, così concesse, recavano con sé una indissolubile *nota servitutis*<sup>9</sup> che obbligava il loro possessore a compiere una varietà di comportamenti nei confronti del sovrano<sup>10</sup>.

In tali contesti socio-economici, in cui il popolo è alternativamente soggetto o al dominio assoluto di un sovrano- come era presso il regno di Babilonia, o di Egitto- o dedito ad un'economia di tipo domestico- come era presso le antiche comunità israeliane e musulmane, e le prime civiltà greche- tutte le necessità comuni venivano variamente soddisfatte senza necessità di ricorrere ad entrate tributarie propriamente dette.

Non sarebbe, infatti, corretto parlare di tributi in assenza di ricchezza privata: per definizione, l'imposizione è prelievo obbligatorio, per ragione pubblica e fini pubblici, di parte del reddito privato. Laddove non esiste un controllo privato delle risorse primarie, come nelle società precapitalistiche, stenta anche a definirsi la stessa finanza pubblica: entrate pubbliche e patrimonio del re finiscono per confondersi; o, in ogni caso, la proprietà dei beni fondamentali, come la terra, non è detenuta da singoli individui ma da gruppi corporati come lignaggi o unità domestiche, e il loro possesso si configura come diritto di sfruttamento ma non di alienazione: «(..) *la terra, ereditata dagli antenati, non può essere ceduta, ma dev'essere conservata per le generazioni future*»<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 17

<sup>9</sup> Cfr. CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 22.

<sup>10</sup> Frequentemente avevano il contenuto di obblighi militari: così nel regno di Babilonia, come racconta CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 18.

Il concetto scientifico di tributo è frutto di una determinazione scientifica recente<sup>12</sup>. Mentre rimane pacifico che l'imposta, seppure con lontane radici, diventi fondamentale solo con l'affermarsi dello Stato moderno<sup>13</sup>, l'origine della sua specie di appartenenza, il tributo, è ancora discussa. C'è chi la ravvisa nell'origine dello stesso Stato, intendendo per questo ogni agglomerazione di individui, costituitasi per fini collettivi, la quale ha sempre dovuto fare affidamento sulle prestazioni dei singoli membri, e in questa prestazione si ravviserebbe l'origine del tributo<sup>14</sup>: così, già presso le più lontane comunità mesopotamiche sarebbe rintracciabile la presenza di tributi. Oppure, il tributo nascerebbe solo con il consolidarsi del potere pubblico e con il passaggio dalle economie naturali alle economie monetarie<sup>15</sup>: così, lo si farebbe risalire a forme più complesse di organizzazione sociale<sup>16</sup>.

Nelle società rurali, in ogni caso, la regola era che i fabbisogni collettivi venissero soddisfatti mediante mere forme di prestazioni personali; e ciò perché una delle maggiori ragioni che a lungo impedì l'introduzione dei veri tributi, fu appunto il persistere dell'economia naturale<sup>17</sup>.

---

<sup>11</sup> Cfr SASSO L., voce *Proprietà*, 1975, U. Fabietti e F. Remotti (a cura di), in *Dizionario di antropologia*, op. cit., p. 595.

<sup>12</sup> Che si tende a far risalire all'opera dello scozzese ADAM SMITH, "Inquiry into the wealth of nations" che, pubblicata nel 1776 avrebbe gettato «sulla finanza una nuova luce, con lo svolgerne le basi economiche (...). Le entrate dello Stato [sarebbero così uscite] dall'isolamento in cui erano state sino allora considerate, per costituire nel loro insieme un tutto che si palesò nella loro più stretta colleganza con il grande complesso dell'economia politica», cfr S.A., voce TRIBUTO in *Nuovo Digesto italiano*, P. 548.

<sup>13</sup> Secondo alcuni studiosi, i tributi degli ordinamenti anteriori, sebbene numerosissimi, andrebbero invero più correttamente ricompresi nell'attuale concetto di *tassa*, in quanto «di essi era facile comprendere la funzione, ed era implicita una giustificazione. Stentava, invece, ad affermarsi la possibilità di giustificare un prelievo non collegabile ad uno scopo direttamente percettibile.», cfr. BAFILE C., voce IMPOSTA in *Enciclopedia giuridica*, vol. xvii, 1988, p.1.

<sup>14</sup> Cfr S.A., voce TRIBUTO in *Nuovo Digesto italiano*, op. cit., p. 549.

<sup>15</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 4 e ss.

<sup>16</sup> L'alternativa qui proposta, rispetto all'organizzazione sociale in cui è possibile ravvisare la presenza di tributi, ricorda la dicotomia proposta nel 1887 dal sociologo tedesco TOENNIES F. nel suo saggio *Gemeinschaft und Gesellschaft*. Questi compì una distinzione tra comunità-(*Gemeinschaft*) e società (*Gesellschaft*). Caratteristiche delle comunità sarebbero le piccole dimensioni, il carattere omogeneo e chiuso, i rapporti sociali intensi e diretti tra i suoi membri; queste vengono contrapposte a quelle delle formazioni sociali tipiche della società moderna. La comunità è caratterizzata «dalla scarsa differenziazione dei ruoli, da status ascritti e dall'importanza dei vincoli parentali»; invece, nella moderna società sussisterebbe «(...) una forte differenziazione sociale, il diritto si fonda sul contratto e i legami di parentela risultano indeboliti», cfr. S.A., voce *Comunità*, U. Fabietti e F. Remotti (a cura di), in *op. cit.*, p.187.

Secondo quest'ultima ricostruzione, il tributo sarebbe nato col regno di Dario d'Istaspe, il quale, giunto all'apice della dominazione persiana, dette al suo impero un ordinamento tributario in cui l'imposta sembra che facesse concreta e costante apparizione. Racconta infatti lo storico di Alicarnasso Erodoto, che questi, diviso l'impero in 20 satrapie, impose loro un onere fisso da far confluire alla corte regia<sup>18</sup>.

Tale sistemazione tributaria, reputata la più antica nella storia<sup>19</sup>, è stata riconnessa, da un lato, all'esigenza di procacciamento di entrate ingenti per far fronte alle condizioni di esistenza di un impero di immense proporzioni come quello persiano<sup>20</sup>; dall'altra, si riconetterebbe proprio al progresso dell'economia monetaria sull'economia naturale<sup>21</sup>, quale risultava dalle riforme monetarie di Dario: questi, infatti, introdusse il taglio e il tipo di moneta poi più diffuso e persistente nella storia sino all'Impero romano.

#### I.1 La *nota servitutis* riconnessa al prelievo tributario..

Quello persiano, peraltro, pur essendo ritenuto il primo concreto saggio di ordinamento tributario dell'antichità<sup>22</sup>, deve ritenersi incompleto: racconta Erodoto, infatti, come il paese sovrano, la Persia, rimanesse invero immune dai tributi<sup>23</sup>.

Ciò avveniva in applicazione dell'antica regola per la quale il conquistatore non pagava: una tale consuetudine riappariva con ricorrenza nel mondo antico ed era il risultato della stretta associazione a lungo compiuta tra la legittimazione ad imporre il prelievo e

---

<sup>17</sup> Cfr CICCOTTI E., *op cit.*, p. 22.

<sup>18</sup> Cfr ERODOTO, *Storie*, vol. 1, Biblioteca Univ. Rizzoli, III, 89-93.

<sup>19</sup> Così da CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, *op. cit.*, p. 22.

<sup>20</sup> Cfr ERODOTO, *Storie*, *loc. ult. cit.*

<sup>21</sup> Tale passaggio è stato analizzato dagli antropologi, cfr. SIBILLA P., voce *Moneta*, 1996, in *Dizionario di antropologia*, *op. cit.*, p. 490.

<sup>22</sup> Lo storico CICCOTTI E. assegna invece « (...) la palma su tutte le incarnazioni che il fiscalismo abbia mai avuto nel corso della storia al sistema tributario tolemaico» in vigore tra il III e il I sec. a. C. in Egitto, dopo la caduta dell'Impero persiano e la disgregazione del regno di Alessandro Magno. Qui, all'originaria utilizzazione dell'opera diretta dei sudditi si era sovrapposto, trasformandola in parte, una varia, molteplice e minuziosa tassazione articolata in una grande quantità di tributi e prelievi sulla ricchezza fondiaria della valle del Nilo. Si trattava di un sistema tributario molto complesso che doveva reggersi su istituti e congegni ben regolati. Si ricorreva, per esempio, al procedimento della dichiarazione dalla quale dovevano risultare i soggetti di imposta. Come avveniva per il catasto, così anche l'esistenza della dichiarazione fiscale veniva riportata alla tradizione risalente ai faraoni, e si trattava di un censimento che si ripeteva di anno in anno - chiamato *laographia*, termine che successivamente passò ad indicare il testatico. Cfr CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, *op. cit.*, p. 28 e ss.

<sup>23</sup> Cfr ERODOTO, *Storie*, *op. cit.*, III, 96-101.

l'oppressione militare, o il dominio culturale. Il prelievo non era inteso come compartecipazione al progetto di sviluppo e progresso della propria comunità, ma era l'onere che affliggeva il nemico vinto, che distingueva il servo dall'uomo libero<sup>24</sup>.

In Grecia, col tramonto dell'epoca micenea, sorsero le città-Stato, e si costituirono Stati autonomi che, con la prevalenza di una classe o di un'altra, erano cittadinanze politicamente organizzate.

Con il progresso della vita civile e politica si moltiplicarono anche i bisogni aggregati delle comunità: a questi si sopperiva anzitutto coi mezzi stessi dello Stato, specialmente ricorrendo alle miniere di argento di Atene; le vicende della guerra resero necessarie l'alimentazione a spese pubbliche dell'esercito, al cui solo fine si rintracciarono altri cespiti di entrata.

Un'imposta fissa, permanente sulla proprietà, come un testatico sulle persone, suscitava ripugnanza per la tradizionale impronta di servitù che sin dall'origine gravava su di essa. Difatti, una forma di testatico, dove applicata, veniva a gravare sui forestieri residenti, sui meteci che non godevano l'esercizio dei diritti politici; e l'imposta fondiaria appariva o risorgeva col sorgere della tirannide, «*che conosceva sudditi e non cittadini*»<sup>25</sup>.

I cittadini liberi generalmente venivano tassati con imposte indirette, concepite come tariffe per l'utilizzo di beni pubblici, dazi doganali o pedaggi. Esaurite queste forme di imposizione, si tassavano in vario modo gli abbienti, più propriamente i ricchi: una di queste forme di imposizione, per quanto larvata, era la *liturgia*, anzi, il vario ordine di liturgie, che assumevano le forme di funzioni pubbliche.

Tale forma di imposizione, consistente nell'assunzione di servizi pubblici, pur rappresentando un aggravio per il cittadino, veniva però percepita come naturale corollario del diritto di cittadinanza e in essa il singolo ravvisava anche una fonte di

---

<sup>24</sup> Era totalmente «*estraneo alla concezione del cittadino dell'antichità il pensiero di dover sopportare una contribuzione ordinaria per sostenere i bisogni normali dello Stato. (...) Il tributo, in quanto espressione di soggezione politica, portava così impresso un "marchio di servitù" (...)»* cfr. BORIA P., *Diritto tributario*, Giappichelli editore, Torino, 2016, p. 4.

<sup>25</sup> Cfr. CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 13, dove, sulla base delle fonti antiche, viene raccontato della decima introdotta dal tiranno di Atene Pisistrato, ritenuta oltraggiante da parte dei cittadini liberi.

prestigio e di riconoscimento personale<sup>26</sup>. Sotto questa forma si realizzarono, per esempio, la costruzione e l'armamento delle navi per la difesa militare ad Atene, le *naucrarie*<sup>27</sup>.

Le vicende della guerra obbligarono, infine, a riscuotere l'*eisphorà*, un'imposta straordinaria di guerra sul patrimonio complessivo del contribuente, che veniva applicata a tutta la cittadinanza libera, senza eccezione di sorta, anche alle sostanze degli orfani<sup>28</sup>. Tale misura tributaria, che comprendeva sia la ricchezza mobile che quella immobiliare, fu in passato oggetto di varia interpretazione da parte degli eruditi circa la sua effettiva incidenza: in ogni caso, essa venne pacificamente identificata in un'imposta applicata con carattere progressivo, che ben si confaceva allo spirito democratico delle città-Stato greche.

L'evoluzione che ebbe in seguito la finanza greca- specie quella ateniese che, utilizzando il potere della sua autorità, ricavava dai suoi alleati della Lega delio-attica la maggior parte delle risorse-, mostrò in ogni caso come, non appena riusciva possibile ottenere per altra via, con imposizione o tributi di altri Stati, il fabbisogno proprio della comunità, vi si ricorreva eliminando o almeno riducendo corrispondentemente il peso tributario dei cittadini<sup>29</sup>.

## I.2 ..e il suo superamento col *tributum ex censu* romano: imposta progressiva dovuta dal cittadino libero

Anche a Roma, nel periodo più antico, alle funzioni pubbliche si provvedeva con *corvées*<sup>30</sup>, più che con imposte. Le entrate derivavano dalla depredazione delle

---

<sup>26</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 7.

<sup>27</sup> Dal nome di tali liturgie, prendeva il nome di *naucraria* anche la più antica forma di circoscrizione tributaria-amministrativa in Grecia, che successivamente di chiamò *demo*. Essa deriva etimologicamente da *nave*, che nell'antichità assumeva funzione militare: apparirebbe, anche per questa via, come l'ordinamento tributario sia sempre sorto coordinato, anzitutto, alle necessità della difesa militare.

<sup>28</sup> Cfr CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 15.

<sup>29</sup> *Ibidem*

<sup>30</sup> Le opere pubbliche come le mura, la cloaca massima e i templi, «[risalgono] senz'altro all'epoca regia: poiché per quel tempo non si può ancora pensare ad un contributo di opera servile, si spiegano solo con una grande estensione delle *corvées*, imposte a tutti gli elementi della popolazione che ne erano suscettibili e che perciò più volte suscitarono malcontento fino al punto che la tradizione storica posteriore non esclude neppure questa dalle cause che determinarono o accelerarono la caduta del potere regio.», cfr. CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 79.

popolazioni straniere sconfitte, dalle eredità e dalle donazioni da parte delle famiglie di nobili origini<sup>31</sup>.

Con l'espansione dei confini di Roma, crebbe la complessità dell'organizzazione sociale; le guerre venivano intraprese con mire di conquista e non più solo di difesa.

Poco dopo il *sacco* di Roma da parte dei Visigoti di Alarico I, nel 406 a.C., venne deliberato il pagamento del soldo alle truppe, nell'ottica di incoraggiare la carriera militare: è alla copertura di questo "salario" che venne da molti ricollegata la riscossione del *tributum* dai cittadini.

Infatti, fino ad allora le entrate ordinarie provenivano dai tributi riscossi nelle *provinciae*; e dai canoni pagati dai *patres familiarum* per la concessione di parti di *ager publicus*, i c.d. *vectigalia*.

Vi era un *tributum* speciale che colpiva le persone fisiche, ma queste appartenevano a determinate categorie svantaggiate: come i *municipes sine suffragio*, abitanti di città assoggettate a Roma alle quali era stata negata la sovranità e l'esercizio di diritti politici poiché avevano rifiutato di sottomettersi; e anche ai *dediticii*, abitanti di città straniere che si erano arrese alla vittoria dei Romani; agli *infames*, coloro che avevano perso la *publica aestimatio* a seguito di delitti, di condotte turpi, di esecuzione forzata dei beni; ai celibi<sup>32</sup>. Solo con l'introduzione del *tributum ex censu* venne tassato il reddito dei cittadini romani, i *patres familiarum*.

Il *tributum ex censu* era un cespite straordinario cui si ricorreva tutte le volte che occorreva sostenere una guerra, e lo Stato non avesse già i mezzi sufficienti. Esso era collegato al censo<sup>33</sup>, che rilevava le fortune dei contribuenti da assoggettare al *tributum*.

---

<sup>31</sup> Ciò che conferiva loro la *dignitas* «cioè una condizione personale/familiare di eccellenza riconosciuta da un intenso sentimento sociale collettivistico, (...) era un requisito essenziale all'appartenenza all'ordine senatorio e alle cariche pubbliche (...) che, per altro, consentiva a loro volta ritorni economici. L'uso di devolvere somme da parte delle famiglie più abbienti al benessere dello Stato e della popolazione, secondo Ardant, è servito a sviluppare il prototipo della mentalità storica diffusa secondo la quale è legittimo e doveroso tassare le fortune economiche.». Cfr FERRARI L., RANDISI S., *Psicologia fiscale, Illusioni e decisioni dei contribuenti*, Raffaello Cortina editore, 2011, p. 13. Ma cfr anche ARDANT G., *Storia della finanza*, Editori Riuniti Roma, 1976.

<sup>32</sup> Cfr FASCIONE L., *Manuale di diritto pubblico romano*, Torino, G. Giappichelli Editore, 2013, pp. 140 e ss.

<sup>33</sup> Il *census*, la cui introduzione si faceva risalire a Servio Tullio, era connesso alla democrazia timocratica romana in cui i diritti politici venivano riconnessi all'appartenenza del cittadino ad una determinata



Era un tributo personale che veniva commisurato alla ricchezza complessiva posseduta, e non gravava, invece, sui beni immobili secondo criteri reali.

Per lungo tempo Roma non conobbe, infatti, imposte reali, cioè imposte che gravassero sulla *res* di cui i cittadini avessero il *dominium ex iure Quiritium*.

Alla proprietà fondiaria non veniva, attribuito alcun diritto a contenuto patrimoniale: ad essa veniva riconnessa un'idea di sovranità assoluta, in quanto tale non tollerava alcun peso fiscale. La proprietà terriera rimaneva espressione dell'originaria sovranità di quando, all'origine della storia della città, vi era stata identificazione tra la sovranità, che apparteneva al popolo e al Senato, e la proprietà fondiaria: la terra spettava collettivamente e indistintamente a tutti i *cives*.

Solo con lo sviluppo della *res publica*, la proprietà sovrana si frazionò in singole proprietà di ciascuno, e prese a rilevare come criterio di inquadramento dei singoli nella gerarchia sociale<sup>34</sup>. Fu quando si passò a determinare il *censo* non più sulla base degli iugeri di terreno posseduti, ma su quella del denaro, che la proprietà terriera divenne qualificabile come diritto a contenuto patrimoniale e poté, perciò, essere inclusa nella base imponibile su cui si applicava il *tributum*.

Sul carattere, progressivo o proporzionale, con cui il *tributum ex censu* di età repubblicana veniva applicato, le opinioni divergono. Il fatto che esso fosse stabilito in relazione al censo, gli attribuirebbe carattere tecnico di *tributum pro portione census*<sup>35</sup>: ciò darebbe fondamento all'idea che si trattasse non già d'una imposta proporzionale nel senso moderno della parola, cioè di un'imposta ad aliquota costante, ma di un'imposta graduata, in quanto commisurata ad una scala di valori corrispondente alle diverse classi in cui era ripartito il censo.

Secondo questa ricostruzione, nel *tributum* si potrebbe rintracciare il primo profilo di un'imposta personale e forse progressiva<sup>36</sup>. D'altra parte vi fu anche chi mise in luce,

---

centuria. La determinazione del censo avveniva in base agli iugeri di terreno posseduti: ciò che testimoniava la stretta connessione tra proprietà fondiaria e appartenenza sociale ad una determinata classe.

<sup>34</sup> Così da D'AMATI N. cfr il suo *Natura e fondamento del tributum*, Annali della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Bari, Grafiche Cressati, Bari, 1962, p. 12

<sup>35</sup> Cfr D'AMATI N., *Natura e fondamento del tributum*, *op. cit.*, p.14

<sup>36</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, *op. cit.*, p.10.

invece, come il peso maggiore di un tale tributo venisse sostenuto dalla sola classe inferiore<sup>37</sup>, con ciò attribuendo carattere *regressivo* al tributo: ciò in quanto veniva assunta come base imponibile non direttamente la proprietà fondiaria- ossia *l'ager publicus*, il cui uso era prerogativa del ceto superiore<sup>38</sup>, ma solo le *res mancipi*<sup>39</sup>.

In ogni caso, viene pacificamente riconosciuto come, a partire dall'istituzione del *tributum* sui cittadini, cominciò a trovare applicazione il principio della contribuzione patrimoniale come concetto autonomo e distinto rispetto al servizio personale, come è nelle moderne concezioni costituzionali<sup>40</sup>.

Il fatto che fosse talvolta previsto il rimborso del tributo pagato- oltre a far discutere gli studiosi del diritto pubblico romano circa la natura di imposta vera e propria o piuttosto di prestito forzoso<sup>41</sup>, e che fosse dovuto in occasione di emergenze di cassa, rientrerebbe nella logica di quella forma di Stato che parte della dottrina definisce "cooperativistica" e che sarebbe caratterizzata dalla piena coincidenza fra coloro che finanziano i servizi pubblici e coloro i quali ne sono soggetti<sup>42</sup>.

In uno Stato di questo tipo, gli organi finanziari limiterebbero l'imposizione unicamente a quei contributi effettivamente occorrenti al finanziamento dei servizi pubblici e, reciprocamente, non ricaverebbero alcun utile dalla gestione di questi servizi.

---

<sup>37</sup> Così secondo CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p. 89 e ss.

<sup>38</sup> *L'ager publicus*, territorio che restava fuori della città, sebbene destinato alla pastorizia ed all'agricoltura collettive, era suscettibile di occupazione, in via legale o meno, da parte dei patrizi. In un primo momento, il relativo diritto di occupazione era precario e revocabile dalla pubblica autorità; poi divenne permanente e pressoché intangibile a seguito del passaggio all'agricoltura intensiva. Per queste e altre nozioni di diritto pubblico romano, cfr. FASCIONE L., *Manuale di diritto pubblico romano*, op. cit., pp. 140 e ss..

<sup>239</sup> Cioè i fondi rustici aventi carattere di agri privati, gli immobili urbani e gli accessori dell'immobile, schiavi, animali da lavoro e utensili agricoli.

<sup>40</sup> Così secondo D'AMATI N., *Natura e fondamento del tributum*, op. cit., p. 14.

<sup>41</sup> Come riteneva MOMMSEN T., *Disegno del diritto pubblico romano*, traduzione di P. Bonfante, Milano, p. 327, per il quale «*la contribuzione romana, (...) non è propriamente un tributo, bensì un prestito forzoso, che si impone in caso di bisogno, fatto dai cittadini allo Stato.*». Invece, secondo CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, op. cit., p.81, «*mancando una menzione di restituzione obbligatoria, (...) bisogna propendere a ritenere che il tributum aveva assai più dell'imposta che non del prestito.*». Ma sul punto vd anche D'AMATI N., *Natura e fondamento del tributum*, op. cit., pp. 15 e ss., che ritiene che abbia il carattere del versamento di una mera anticipazione, nel senso che era restituibile, ma che potesse tuttavia venire definitivamente acquisito dallo Stato, a seconda della scelta politica del momento.

<sup>42</sup> Cfr D'AMATI N., *Natura e fondamento del tributum*, loc.ult.cit..

Questo era, infatti, il criterio ispiratore del *tributum* romano e, in generale, delle imposte sul reddito o sul patrimonio dei cittadini nel mondo antico: di essere imposte al solo fine di coprire le spese relative al funzionamento di servizi pubblici straordinari ed eventuali.

## II. Dalla caduta dell'Impero romano all'Età comunale

Le forme tipiche dei tributi personali romani, come la *capitatio* e il *testatico*, insieme ai modelli tributari adottati sul finire dell'Impero romano, perdurarono nelle popolazioni germaniche che invasero i territori imperiali. Le popolazioni germaniche, infatti, prive di un sistema tributario applicabile a contesti dimensionali così estesi, riutilizzarono il sistema fiscale ereditato dai Romani.

Questa continuità si spezzò a partire dal regno dei Carolingi<sup>43</sup> in seguito allo sviluppo del sistema feudale, durante il quale tali tributi o sparirono del tutto oppure si trasformarono.

La nota essenziale che contrassegnò la vita politica dei popoli europei del medio evo fu la dissoluzione del potere sovrano<sup>44</sup> per come era stato incarnato nell'unità dell'Impero romano. Lo stesso concetto di Stato si indebolì considerevolmente; i poteri pubblici si disintegrarono a favore dei poteri dei privati sparsi nel territorio.

Menomato il principio di autorità sovrana, il potere impositivo e le correlate funzioni tributarie si ritrovarono slegate dalla potestà statale, e passarono progressivamente nelle mani dei signori feudali e della Chiesa.

La vita pubblica del medioevo fu contrassegnata, perciò, da un perdurante conflitto tra l'antico principio di autorità sovrana e la tendenza verso il particolarismo, che si diffuse sempre più mano a mano che porzioni di sovranità cadevano in mano a città indipendenti. Con la frammentazione dell'autorità sovrana, che sotto i Romani era stata ricondotta all'unità dell'Impero, vennero meno anche istituzioni e poteri centrali, e i sistemi fiscali vennero sostituiti da un sistema di vassallaggio.

---

<sup>43</sup> Vd BORIA P., *Diritto tributario, op. cit.*, pp. 4 e ss.

<sup>44</sup> Cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia. Col raffronto delle dottrine forestiere e delle istituzioni e condizioni di fatto*, in E. Morselli (a cura di), *Storia della finanza pubblica*, Alberto Reber, Palermo, 1896, p. 23 e ss.

Dalla caduta dell'Impero Romano si può classificare<sup>45</sup> una successione di tre periodi relativi alla struttura della finanza pubblica: un primo periodo, che contrassegnò l'epoca del feudalesimo, in cui essa coincise col patrimonio del principe, e le entrate derivarono esclusivamente dal demanio sovrano; un secondo periodo c.d. *regalistico*, durante il quale, crescendo i bisogni pubblici, le entrate dominicali si rivelarono insufficienti, e i principi ricorsero alle *regalie*<sup>46</sup>: fu in questo periodo che si acuirono le spinte centrifughe di frammentazione dell'unità sovrana verso la creazione di domini indipendenti, sottoposti ad un signore o costituitisi in città libere, fiorì il fenomeno comunale, in cui la storia si aprì alle spinte democratiche, e per la prima volta vennero attuate riforme finanziarie nel senso della *progressività*.

Per ultimo si individua un terzo periodo, che anticipò la fine dell'età medioevale e la nascita di un nuovo periodo, detto *assolutistico*, in cui sorsero gli Stati nazionali, che finalmente viene definito periodo *tributario* o *cameralistico* quando, con l'affermazione delle assemblee rappresentative, venne definitivamente superata l'antica riluttanza medioevale rispetto all'uso delle imposte dirette, e la maggior parte delle *regalie* si convertirono in imposte indirette.

---

<sup>45</sup> La classificazione si basa su quella proposta nell'opera citata di CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività, op. cit.*, pp.18 ess., e corroborata dalle osservazioni di RICCA SALERNO G., GEFFCKEN E. e MORSELLI E., ai manoscritti dei quali, opportunamente citati, si attinge ampiamente in questo capitolo.

<sup>46</sup> Presero il nome di *regalie* quei diritti e prerogative di natura giurisdizionale e amministrativa che, emanando dal potere del sovrano, a partire dall'XI sec furono oggetto di concessione ai vassalli e poi, progressivamente, vennero usurpati dai signori locali, rischiando di perdere il loro carattere pubblicistico. Esse vennero rivendicate, nel quadro di un tentativo di riconduzione ad unità dell'originaria sovranità romana, da Federico I Barbarossa nel corso della dieta di Roncaglia del 1158, quando venne emanata la Costituzione *de regalibus* che, inserita nei *Libri feudorum*, ricondusse al concetto di *regalie* sia alcune funzioni regie, definite come *essenziali* o maggiori, che erano reputate inscindibili dal concetto di sovranità e pertanto costituivano prerogativa inalienabile di essa, quali il potere di costituire magistrati, di battere moneta, e altri monopoli di origine romana; sia altre prerogative, definite *regalie accidentali* o minori che, pur emanando dalla sovranità originaria, potevano formare oggetto di concessione e alienazione: tra le quali si annoveravano i diritti sulle entrate fiscali, sull'imposizione di *munera*, ossia dei vari oneri addossabili ai cittadini, come i servizi personali, le contribuzioni in natura e la confisca, e il diritto sui beni e redditi patrimoniali e demaniali dello Stato. Già con la Pace di Costanza del 1183, l'imperatore dovette rinunciare definitivamente alle *regalie* in favore delle città, limitandosi ad affermarne la originaria derivazione regia. Cfr. PERTILE A., *Storia del diritto italiano*, Torino, 1893, IV, pp. 395-396.

All'inizio del medioevo predominava un'economia naturale, la circolazione della moneta era molto scarsa quando inesistente e mancavano forme di scambio significative.

Il fenomeno tributario rivestiva una funzione decisamente regressiva all'interno delle finanze pubbliche, le quali si componevano per la maggioranza di entrate finanziarie diverse dai tributi, come i bottini di guerra, le donazioni dei signori e, soprattutto, le entrate patrimoniali derivanti dal demanio del signore.

Oltre al reddito proveniente dal demanio, alle liturgie e alle contribuzioni in natura, parte considerevole dell'erario del principe era composto da un complesso vario di tributi. In germe, erano già presenti tutte le fonti delle entrate ordinarie proprie del moderno ordinamento tributario<sup>47</sup>, sebbene si presentassero con proporzioni e forme diverse.

Vi erano imposte dirette sia personali che reali, come il *testatico* e il *focatico*, e altri tributi che sorsero come sussidi straordinari e, in quanto tali, necessitavano del consenso degli stessi contribuenti, e solo successivamente si stabilizzarono come prelievi ordinari<sup>48</sup>.

In questa fase dell'evoluzione tributaria, il prelievo fiscale era indifferente alla condizione economica dei sudditi colpiti. Nel riparto del carico pubblico, la procedura generale era stata quella di stabilire prima un obiettivo di prelievo, e poi ripartirlo indistintamente sulla collettività, procedendo o per teste, col *testatico* o *capitatio*, di origine romana; o per nuclei familiari o fuochi, col *focatico*, antesignano della moderna esazione per contingente.

Tali tributi si applicavano con delle aliquote proporzionali o addirittura regressive<sup>49</sup>, in quanto risultava più duramente colpita la popolazione meno abbiente; ciò corrispondeva ad un sistema di esazioni costruito per privilegiare gli strati più elevati della

---

<sup>47</sup> «. [Nell'età del medioevo europeo] le imposte ci presentano, benché in maniera vaga e imperfetta, tutte quelle forme tipiche che poi furono svolte, perfezionate e definite nelle età seguenti. Così che abbiamo imposte dirette, personali e reali, come i testatici, i fuocatici, e i tributi sui patrimoni, sui terreni e sulle industrie » cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 24.

<sup>48</sup> Cfr PERTILE A., *Storia del diritto italiano*, op. cit., pp.390 e ss.

<sup>49</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 13.

popolazione, in coerenza con le profonde divisioni di poteri e ceti sociali che caratterizzarono la società medioevale.

## II.1 La regressività dei sistemi tributari medioevali, caratterizzati da assenza di elementi solidaristici e una rigida suddivisione sociale per ceti

Gli obblighi fiscali dei sudditi venivano a dipendere dal ceto sociale di appartenenza: le categorie sociali cominciarono ad essere definite in base al loro statuto fiscale<sup>50</sup>, e viceversa, secondo una distinzione fondamentale tra dominanti e dominati, liberi e servi, caratteristica della società medioevale<sup>51</sup>, per effetto della quale l'imposta continuò a portare con sé un marchio di servitù, espressione di uno stato di soggezione politica e sociale del contribuente rispetto al soggetto impositore.

In tale assetto di fiscalità selettiva, fu impossibile che alla contribuzione potesse associarsi alcun aspetto partecipativo o solidaristico. Nella coscienza del cittadino medioevale, il tributo non si riconnetteva ad un sacrificio sopportato per il bene della comunità di appartenenza, ma era il contenuto di una posizione di totale soggezione nei confronti del sovrano o del feudatario, rispetto al *dominio fiscale*<sup>52</sup> dei quali, l'unica forma di libertà poteva consistere nell'affrancamento dal carico fiscale, che costituiva il *privilegio* dei nobili, del clero, e sempre più, identificava i ceti elevati.

Da una parte vi erano i nobili, i quali godevano del privilegio della franchigia da ogni tributo e balzello e di un forte dominio territoriale privo di obblighi corrispondenti nei confronti del principe, fuorché per le elargizioni personali, dovute in alcuni casi per consuetudine, e dei servigi personali consistenti nell'azione militare e in quella di giurisdizione; dall'altra parte, il resto della popolazione era sottoposto al dovere

---

<sup>50</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 14

<sup>51</sup> «[L']imposta per sé stessa si considerava come segno di servitù ..come una dura ed umiliante pena dei popoli soggetti, e affatto indegna delle schiatte libere e forti», cfr RICCA SALERNO G., *Storia veridica*, op. cit., p.9,

<sup>52</sup> Espressione usata da BORIA P., *Diritto tributario*, op. cit., p. 6, ad indicare «l'attribuzione di un potere giuridico incontrastato nella determinazione e nella attuazione degli obblighi tributari a carico della comunità. il potere tributario si presenta pertanto come un "potere individualizzato", riconosciuto cioè ad un individuo (o comunque ad un ristretto numero di individui) con una funzione di comando rispetto alla collettività.»

assoluto di pagare le imposte senza alcun limite o condizione: si distinguevano i *livellari*, identificati in base al censo per il fatto di essere possidenti di case o poderi, feudi o livelli, che erano obbligati a prestazioni annue in denaro e in natura, ed anche a servigi di carattere personale. Alla fine della scala sociale vi erano i *tagliabili* (*talliabiles ad misericordiam*), che erano considerati come servi addetti alle terre: in quanto tali, erano incapaci di vera proprietà e dovevano una taglia annuale determinata da antiche consuetudini o rimessa alla discrezione del principe<sup>53</sup>.

Nel medioevo, peraltro, vigeva una generale riluttanza verso l'introduzione di imposte dirette. Mentre per aumentare le imposte indirette, come dazi e *gabelle*, veniva considerato sufficiente il mero volere del sovrano e, perciò, esse erano varie e molteplici, sebbene non disposte secondo un preciso ordine, ma stabilite di volta in volta, secondo le contingenze economiche; per le imposte dirette era invece forte la tendenza a mantenerle dentro la misura in cui per consuetudine antica erano state stabilite, in osservanza di un principio, vigente per tutto il medioevo, per il quale i tributi non potevano aumentarsi fuori dai casi previsti dagli statuti, dai contratti, dalle usanze ordinarie, e senza che a ciò acconsentissero i soggetti che vi fossero colpiti.

## II.2 Indagini circa la *giustificazione* del prelievo nella Scolastica: recupero del concetto aristotelico della *giustizia distributiva*.

Nell'analizzare i sistemi tributari medioevali, bisogna, necessariamente, considerare come la concezione dello Stato fosse allora decisamente influenzata dal rapporto con la Chiesa, e come anche le questioni di economia pubblica si risolvessero ricorrendo alle Sacre Scritture e, in generale, rivolte a soluzioni di natura etica più che economica.

Le questioni fondamentali affrontate dal XIII secolo in materia tributaria riguardarono la soluzione di problemi legati al concetto di *giustizia* dell'imposizione: S. Tommaso D'Aquino e gli Scolastici si occuparono di rintracciare la *giusta causa* dei tributi e di definirne la *giusta misura*. In particolare, per mezzo del pensiero di S. Tommaso

---

<sup>53</sup> Cfr. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., pp. 90 e ss.

d'Aquino, veniva fornita legittimità alla necessità del sovrano di imporre imposte in via straordinaria.

S. Tommaso riconosceva il diritto del sovrano, quando occorressero cause di utilità comune, e per insufficienza delle entrate demaniali ordinarie, di imporre tributi straordinari. Questo pensiero influenzò tutta l'epoca seguente, in cui prevalse il concetto che l'imposta dovesse essere una fonte di entrata *straordinaria*, e dovuta solo sotto determinate condizioni e per certi usi. Fu perciò riconosciuto ai principi il diritto di innovare alle imposte esistenti purché ricorresse una *giusta causa*, consistente in motivi gravi, come la difesa esterna e l'ordine pubblico<sup>54</sup>.

La *giustificazione* dell'imposizione veniva rintracciata nel bisogno *pubblico*, rompendo con la tradizione che l'aveva riconnessa ai bisogni privati della corte del principe. Perché la misura dell'imposta fosse *giusta* veniva ritenuto necessario che essa non oltrepassasse i limiti stessi dati dall'estensione di un tale fabbisogno pubblico, e che fosse stabilita dalla legge.

Venne così stabilendosi un rapporto tra tributo e interesse collettivo, ribaltandosi l'antica impostazione che inseriva la contribuzione fiscale all'interno dei vantaggi patrimoniali del sovrano.

Nel concetto generale di imposta che andava formandosi, essa cominciava ad essere considerata fattore importante per la vita della comunità, e non più mezzo di oppressione o di discriminazione tra le persone<sup>55</sup>. Vi fu, inoltre, un recupero delle dottrine aristoteliche sulla natura e le funzioni dello Stato, in opposizione alle concezioni allora dominanti circa i diritti delle classi sociali e sulle loro pretese esorbitanti nei confronti del governo<sup>56</sup>.

Nei maggiori esponenti politici del medioevo, come S. Tommaso, si riscontrarono due fondamentali principi aristotelici: quello di *statualità*, che concepiva lo Stato come ente superiore agli stessi individui, il quale opera secondo regole di *giustizia distributiva* nel riparto degli onori e dei carichi pubblici<sup>57</sup>; e quello che, per mezzo della pubblica

---

<sup>54</sup> Cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia, op. cit.*, p. 32.

<sup>55</sup> Cfr BORIA P., *Diritto tributario, op. cit.*, pp. 5-6.

<sup>56</sup> Come rilevò, per esempio, Machiavelli, su cui vd *infra*



finanza, debbano soddisfarsi, non solo le spese ordinarie, ma anche quelle straordinarie dettate dalla necessità comune e superiore<sup>58</sup>:

Essendo etico, e non economico, il fondamento delle questioni giuridiche che interessavano il pensiero medioevale in materia finanziaria<sup>59</sup>, anche il problema della ripartizione del carico tributario venne a lungo risolto secondo giustificazioni politiche di natura etica<sup>60</sup>.

Seguendo il principio aristotelico di *giustizia distributiva*, si andò delineando, in modo sempre più pronunciato, una dottrina delle *proporzioni* dei carichi tributari: nel ripartirli si iniziò a tenere conto delle ricchezze e della fortuna dei contribuenti, secondo una ragione *proporzionale* e geometrica. La *proporzione* dell'imposta volle che essa si applicasse *per quotam partem*, cioè avendo riguardo alle *facoltà* di ciascuno; il tributo detto *focatico*, per esempio, fu ritenuto contrario a questa massima di equità, in quanto il prelievo era diretto a colpire il componente del nucleo familiare indipendentemente dalla sua facoltà economica, ed aveva finito per colpire più gravemente i poveri che non i ricchi<sup>61</sup>.

---

<sup>57</sup> Concetto che venne poi illustrato in età moderna da NEUMANN, *Die Steuer nach der Steuerfaehigkeit*, nei Jahrbuecher fuer Nationaloekonomie und Statistik, di Conrad, jena, 1880, I, pp.530-540; sul punto vd. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 45.

<sup>58</sup> Cfr ARISTOTELE, *Politica*, libro II, cap. IV; cit da RICCA SALERNO G., *Storia veridica*, op. cit, p. 44.

<sup>59</sup> Secondo Alexander Gray, un illustre studioso della storia delle teorie economiche, «*l'economia [nell'antichità] non era soltanto la fantesca e l'ancella dell'etica (come forse sempre dovrebbe essere). Essa era schiacciata e annullata dalla sorella più prospera e viziata; e i successivi studiosi, impegnati a ricercare le origini della teoria economica, non possono riportare alla luce che frammenti sconnessi e vestigia mutilate.*» cit. da GALBRAITH J. K., *Storia dell'economia*, F. Ghiana (traduzione di), BUR saggi, terza ed, Milano, 2015, p. 20.

<sup>60</sup> Secondo MORSELLI E., l'intero dibattito giuridico circa la ripartizione fiscale mantenne natura prettamente *etica* sino a quando, a metà '800, iniziò ad esser considerato dall'economia politica, e risolto secondo *giustificazioni* finanziarie. Cfr MORSELLI E., *La storia della scienza delle finanze in Italia*, Storia e storiografia della finanza pubblica, in E: Morselli (collezione diretta da), Storia della finanza pubblica, Cedam, Padova, 1960, p. 303. Cfr anche RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 45, che rintraccia nelle osservazioni di S. Tommaso i germi delle dottrine sull'imposta di metà '800. Secondo altra dottrina, solo con le teorie evoluzionistiche e l'affermazione del nichilismo filosofico-giuridico ed economico della seconda metà dell'800 la teoria delle imposte smise di essere costruita su presupposti etici, affermandosi l'idea che non fosse né necessario né possibile attuare l'idea dell'equità nell'imposta, e si determinò che questa si imperniava unicamente sopra principi economici. Cfr F. BERNOLZHEIMER, *La teoria delle imposte nelle differenti fasi della cultura giuridica particolarmente considerata rispetto ai fondamentali tipi di imposte*, Storia e storiografia della finanza pubblica, in E: Morselli (collezione diretta da), Storia della finanza pubblica, Cedam, Padova, 1960, p. 158.

### II.3 La frammentazione del potere sovrano mediante cessione dei diritti fiscali nel passaggio dal Feudalesimo all'Età comunale

I proventi della finanza pubblica che, in un primo momento, erano dipesi essenzialmente dall'economia demaniale del principe, si rivelarono insufficienti a seguito del crescente fabbisogno pubblico, principalmente sollecitato dalla enorme crescita demografica successiva all'anno Mille.

Per riparare le finanze, i principi che si succedevano, non potendo utilizzare in via legittima- nel senso sopra precisato- le imposte dirette fuori dai casi straordinari, e non trovando conveniente accrescere in maniera eccessiva quelle indirette, iniziarono un'opera di cessione di terre demaniali ed uffici governativi; di alienazione di diritti fiscali e *regalie*; di contrazione di prestiti. Il modo più comune di contrarre prestiti fu di alienare o cedere in concessione i cespiti della rendita dominicale. Fu per mezzo di queste progressive cessioni che porzioni sempre più abbondanti di potere terriero finì nelle mani di signori feudali e privati, che determinò la creazione di autonomie comunali, e influenzò la creazione di un nuovo ceto sociale, quello dei *cittadini*.

Nel conflitto, allora vigente, tra tendenze centralizzanti e di autonomia, venne coinvolta anche la funzione amministrativo-finanziaria. Le imposte continuarono bensì ad essere prelevate a titolo pubblico in dipendenza del potere sovrano, ma furono superate, per numero, dalle prestazioni richieste a titolo privato o personale, che, dovute in virtù di un diritto eminente che il principe manteneva sopra ogni titolo di possesso, i c.d. *munera*, veniva da questi sempre più esercitato assieme a vassalli e feudatari, e fu poi progressivamente usurpato da governi comunali e cittadini.

I debiti dei signori feudali, ai quali era stato concesso l'esercizio delle *regalie minori*-consistenti, essenzialmente, in potestà tributarie-, vennero sempre più stipulati mediante il pegno o l'ipoteca di beni e diritti fiscali; ciò provocò profonde frammentazioni e disordini nel sistema finanziario.

---

<sup>61</sup> Cfr. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia, op. cit.*, p. 46.

A misura che il principe si spogliava di diritti regali e di cespiti di reddito, i diritti politici andarono progressivamente rivestendo le realtà comunali, che acquistarono maggiori fette di potere fiscale e, con questo, la facoltà di imporre tributi<sup>62</sup>.

Sotto l'influsso delle tendenze democratiche provenienti dalle realtà cittadine, e del parallelo sviluppo delle attività commerciali rispetto a quelle agricole, la moneta si diffuse anche presso le comunità contadine e la finanza pubblica prese a svilupparsi in pieno.

L'età comunale ebbe origine nell'Italia centro-settentrionale di fine XI secolo, e si sviluppò anche in alcune regioni della Germania meridionale e delle Fiandre e, più tardi, attecchì, con forme e modalità diverse, anche in Francia, in Inghilterra, e nella penisola iberica. Più si affermava l'autonomia delle città di fronte all'autorità suprema dell'Imperatore- come accadeva nelle città principali, come Firenze, Milano, Genova, Venezia e Pisa- più cresceva il bisogno di spesa pubblica e, con essa, l'urgenza di definire in via stabile un *sistema di finanza pubblica*.

Con la Pace di Costanza del 1183, conclusa tra i comuni della Lega lombarda e Federico Barbarossa, venne data stabilità definitiva ai diritti politici che i Comuni avevano acquistato nel corso di un secolo.

Non tutti i Comuni ebbero lo stesso statuto di indipendenza di fronte al potere sovrano; oltre a quelli liberi, ve ne furono di quelli che rimasero soggetti al principato, godendo però di franchigie particolari, anche in fatto di tributi. Per mezzo di queste concessioni di franchigie tributarie, venne a formarsi un'importante classe di cittadini privilegiati che acquistarono grande autorità sociale e servì ai principi per mantenere, per loro tramite, prerogative fiscali anche presso le città<sup>63</sup>.

#### II.4 Comuni italiani del Medioevo: fucine dello sviluppo fiscale

Le città pervenute ad un certo grado di indipendenza sono state considerate precorritrici dello Stato moderno<sup>64</sup>, in quanto dovettero assumere su di sé le funzioni

---

<sup>62</sup> La caratteristica essenziale delle città libere, in opposizione alle città che rimasero soggette al principe, veniva rinvenuta nel diritto detto di *auto-imposizione*, cfr GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze, op. cit.*, p. 32.

<sup>63</sup> Cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia, op. cit.*, p. 50.

proprie dello Stato, e soprattutto sotto il riguardo finanziario, dovendo provvedere a molte spese ordinarie e straordinarie per la propria difesa, per la tutela dei cittadini, e per le crescenti opere pubbliche.

Fu all'interno delle città medioevali che si affermò pienamente il concetto dell'imposta in senso moderno, consistente nel dovere di tutti i cittadini, in quanto tali, di concorrere, ciascuno secondo la propria capacità contributiva, a sopportare il carico fiscale della comunità<sup>65</sup>. Infatti, non bastando al fabbisogno cittadino le entrate derivanti dai beni patrimoniali posseduti e dalle *regalie*, si pretese, in coerenza con la coscienza comune che si andava formando, che i cittadini contribuissero alle spese di interesse comune allo stesso titolo per il quale erano stati ammessi a godere dei vantaggi della città: ai diritti di cittadinanza iniziò ad associarsi l'onere del concorso tributario.

Inizialmente, vennero decise imposte particolari a seconda dei bisogni del momento: ed in ciò sopravviveva la concezione precedente per la quale le imposte dirette erano dovute solo in via straordinaria. Col tempo, crebbero i bisogni pubblici acquistando un carattere di *ordinarietà*, e, assieme ad essi, anche le imposte dirette divennero dovute in via *ordinaria*.

Le imposte indirette e i vari tributi che colpivano il consumo furono, peraltro, sempre dovuti in via ordinaria. I maggiori proventi in assoluto provenivano dalle gabelle, contributi riscossi all'interno delle città, che colpivano indistintamente tutti i prodotti di consumo.

Fuori dalle città, al confine dei territori comunali, venivano riscossi dazi e balzelli che, diversi tra Comune e Comune, spesso gravosi e, specialmente, applicati al traffico commerciale *a prescindere* dal valore o quantità della merce importata, rappresentarono a lungo un ostacolo all'accrescersi degli scambi. Si tentò un coordinamento tra i vari contributi richiesti e, progressivamente, le tariffe doganali vennero ordinate, accostandosi sempre più al principio dei dazi proporzionali al valore delle merci tassate<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Cfr. RICCA SALERNO G., *Ibidem*. Ma cfr. anche GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze, op. cit.*, p. 32 « (...) primariamente nelle città medioevali si può rintracciare un'economia di Stato nel senso odierno, condotta da organi propri, sotto un controllo regolato dalla legge»

<sup>65</sup> Cfr. GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze, op. cit.*, p. 32.

A partire dal XII secolo, prima presso i Comuni toscani e poi anche nelle altre città, venne istituito l'*estimo*: un registro che mirava a ritrarre lo stato economico dei cittadini nelle parti più fruttuose del loro avere, al fine di proporzionarvi l'imposta<sup>67</sup>. Fu sulla base del metodo dell'*estimo* prima, e del *catasto* poi, che ebbe origine l'imposta generale sul patrimonio.

Durante il XIII secolo, l'*estimo* formò la base delle contribuzioni riscosse sia nelle città che nei comuni: in esso venivano descritti tutti i beni mobili e spesso anche i valori mobiliari di derrate alimentari, merci, metalli preziosi e titoli di credito, sulla base di dichiarazioni prestate sotto giuramento dai possessori, alla quale vennero riconnesse pene rigorose in caso di mala fede. Esso veniva ordinato dal sovrano o dal principe o dai consoli della città e discusso dai consigli comunali a cui era rimessa la scelta degli *allibratori* e la determinazione del metodo di tassazione.

Dall'*estimo* venivano generalmente escluse le sostanze necessarie alla sussistenza e i beni connessi alle strette esigenze domestiche e lavorative; inoltre, nell'applicare l'imposta, si teneva conto dello stato di famiglia.

Carattere spiccato dell'*estimo* era quello di sottoporre al pagamento del tributo le persone dei cittadini più che la loro sostanza: prevaleva il carattere *personale* dell'imposta pagata. Come viene fatto notare<sup>68</sup>, era caratteristica dei sistemi tributari dalla caduta dell'impero romano e per tutto il medioevo di essere centrati su tributi personali, che colpivano la persona o il gruppo, indirettamente, in virtù di un particolare vincolo di soggezione o sudditanza, come avveniva per il *focatico* e il *testatico* riscossi dal principe; oppure indirettamente, per la semplice appartenenza ad una comunità, come avveniva presso le città libere.

---

<sup>66</sup> Talvolta si stabilirono concordati tra i vari comuni, diretti a regolare la materia daziaria e a prevedere concessioni reciproche: nei quali è stata ravvisata l'origine dei trattati commerciali moderni: cfr GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze*, op. cit., p. 30.

<sup>67</sup> L'istituzione dell'*estimo* germinò, probabilmente, dai brandelli del censo romano, le cui tradizioni non si erano perse del tutto nell'epoca barbarica e feudale, e vennero recuperate nelle città libere. È quasi certo che la sua introduzione ebbe luogo prima a Pisa e poi negli altri comuni toscani quasi contemporaneamente. Un *estimo* di questo genere esisteva a Venezia, dove «non si annotavano i soli possessi stabili ma i mobili, lo stipendio, i capitali, sicché divenne esatta misura della fortuna di ciascuno», cfr PERTILE A., *Storia del diritto italiano*, op. cit., vol 2, parte 1, p. 473.

<sup>68</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 17.

Con l'istituzione del registro dell'estimo e la correlata imposta sul patrimonio generale, la connessione tra diritto e benefici della cittadinanza e qualità di contribuente risultò definitiva: condizione per l'appartenenza al consorzio cittadino divenne l'iscrizione al registro dell'estimo<sup>69</sup>.

L'imposta generale sul patrimonio che si andava formando ed estendendo, veniva fissata in base al valore dei beni registrati, oppure prese la forma di una decima prelevata sulle rendite dei terreni.

L'*estimo*, tuttavia, essendo basato sulle auto-dichiarazioni degli stessi possessori dei beni descritti, si rivelò soggetto a molti arbitri e frodi, soprattutto rispetto alla ricchezza mobile che in gran parte riusciva a sfuggire dalle indagini fiscali.

Fu per queste ragioni che a Firenze, nel 1427, il registro dell'estimo venne sostituito da quello del catasto, aprendo una stagione di profonde riforme del sistema tributario secondo valori sempre più democratici. Per mezzo del catasto<sup>70</sup> veniva stimata la ricchezza immobiliare e mobiliare, come avveniva già con l'estimo, e ancora in base alle denunce degli stessi contribuenti, ma coordinate dal sindacato e dalle correzioni di magistrati a ciò designati.

La legge fiorentina del 1427 che lo istituì, stabiliva anche il modo in cui dovettero calcolarsi le *sostanze*<sup>71</sup> di ogni famiglia; da queste, si deduceva quanto ritenuto necessario alla sussistenza domestica; il residuo, che prendeva il nome di *sovrrabbondante*, formava la *sostanza imponibile*, dalla quale si prelevava un'imposta nella misura della decima parte<sup>72</sup>.

---

<sup>69</sup> Al punto che si richiese che anche «*i non possidenti [fossero] iscritti nell'estimo; [i quali] venivano tassati a discrezione degli allibratori, avuto riguardo dei loro guadagni e al carico della famiglia, ma non senza limiti certi fissati dalla legge.*», cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia, op. cit.*, p.21.

<sup>70</sup> Denominato dalla parola *accatastare* secondo l'osservazione di MACHIAVELLI, *Storie fiorentine*, lib. IV, 14: «*perché nel distribuirli si aggregavano i beni di ciascuno, il che i Fiorentini dicono accatastare, si chiamò questa gravezza catasto*», cit. da RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia, op. cit.*, p. 22.

<sup>71</sup> Venne chiamata *sostanza* la somma delle rendite della ricchezza immobiliare e mobiliare compiuta dagli ufficiali del catasto. Cfr CANESTRINI G., *La scienza e l'arte di Stato nella Repubblica fiorentina, op. cit.*, p. 108

<sup>72</sup> Cfr CANESTRINI G., *La scienza e l'arte di Stato, loc. ult. cit.*

Con questa procedura del catasto, che nella Repubblica Fiorentina veniva ripetuta ogni tre anni, si formò una base più certa e stabile per ripartire il carico delle gravezze straordinarie in *proporzione* alle ricchezze dei contribuenti, con ciò innovando di molto rispetto al sistema previgente dell'estimo, e informando il sistema fiscale ai valori etici più condivisi dalla generalità dei cittadini.

In questo modo si veniva formando ed estendendo un'imposta generale sul patrimonio che, tuttavia, per il suo carattere di generalità e semplicità, differiva molto dalla moderna imposta sul reddito<sup>73</sup>. Sebbene personale, il tributo restava proporzionale e, sostanzialmente, regressivo, in quanto risultava più gravoso per le classi sociali più svantaggiate.

Le più efficaci spinte propulsive allo sviluppo e al progresso del sistema tributario provennero dagli ordinamenti finanziari dei Comuni liberi, sia per quanto concernente l'assetto delle imposte, specie le dirette, che per l'ampio uso del credito pubblico<sup>74</sup>.

La massima fioritura delle libertà civili e dei diritti politici, e della vita economica, che si ebbe con l'età dei Comuni, fu da stimolò ad importanti dibattiti dottrinari in materia di finanza pubblica. Lo sviluppo più considerevole della discussione scientifica si ebbe nella Repubblica di Firenze dove, inserendosi in un clima di sperimentazione democratica, venne accompagnato a riforme concrete, tali che alcuni vi hanno ravvisato l'anticipazione del sistema tributario proprio degli Stati moderni<sup>75</sup>.

II.5 Democrazia e rivendicazioni per una progressività «livellatoria» nella Firenze dei Medici. La *decima scalata*: tributo progressivo e dibattito dottrinario che ne seguì.

---

<sup>73</sup> Cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 22.

<sup>74</sup> Su cui vedi *infra*. « Il metodo di ridurre tutti i rami di entrata e di uscita in uno specchio generale e di farne uno ristretto, chiamato bilancio, fu invenzione delle repubbliche italiane, come ogni altra regola id buona amministrazione. », cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 50.

<sup>75</sup> « Tutte le teoriche e le leggi finanziarie in fatto di imposta che si succedettero sino agli ultimi tempi, non sono a un dipresso che ripetizioni di quanto le nostre repubbliche, la fiorentina in ispecie, avevano già praticato nei secoli scorsi: ed anzi si può affermare, che le tradizioni italiane per rispetto alla giustizia, alla eguaglianza e alla proporzione d'imposta, fondata sul principio di libertà e garantita da quello spirito democratico, che informava nella repubblica fiorentina ogni provvedimento ed ogni istituzione finanziaria, passarono dopo un lungo corso di secoli nelle costituzioni politiche dei popoli inciviliti della occidentale Europa », cfr CANESTRINI G., *La scienza e l'arte di Stato nella Repubblica fiorentina*, op. cit., p. 5.

Dopo un primo periodo in cui le dottrine finanziarie erano state strettamente legate alla Scolastica, i problemi fondamentali in materia di economia pubblica iniziarono ad essere trattati da politici e da giuristi. Quasi tutti i pensatori politici di Firenze avvertirono l'importanza dell'elemento finanziario per l'ordinamento generale dello Stato. Come racconta Nicolò Machiavelli, uno dei massimi esponenti della scienza politica fiorentina di fine Quattrocento, due tendenze contrarie si alternarono la prevalenza nei riguardi dell'imposizione: da una parte, veniva avvertita l'urgenza di conformare la distribuzione delle gravezze a principi di *giustizia* ed *eguaglianza*; dall'altra, oltrepassando questo solo obiettivo, le condizioni democratiche e il governo *popolare* dei Medici favorirono prepotenti rivendicazioni da parte dei ceti più bassi, nel senso di utilizzare la leva tributaria quale strumento livellatore dei patrimoni privati, per abbassare le facoltà e le condizioni sociali dei più ricchi: il popolo che, secondo il pensatore fiorentino, non è mai soddisfatto e, conseguita una cosa, ne desidera un'altra, non contento dell'ottenuta eguaglianza dei tributi, tendeva a riversarne il maggior carico sulle classi agiate<sup>76</sup>.

Francesco Guicciardini (1483-1540), altro importante esponente del pensiero finanziario che animava il dibattito fiorentino di quegli anni, dedicò il suo lavoro alla costruzione di un concetto di capacità contributiva coerente con i valori etico-sociali allora predominanti. Come Machiavelli, egli fece notare come il governo democratico dei Medici avesse teso più che il principato all'eccessiva imposizione di gravezze, con particolare peso per i ricchi, e con danno generale per lo stesso Stato. Le opinioni di Guicciardini sulle imposte in generale furono nel senso di eliminare l'imposizione sulla ricchezza mobile, sulle professioni e sulle industrie, per eludere, in radice, i problemi di frode ed arbitrio riconnessi alla difficoltà dell'indagine fiscale. Più efficace, e conveniente, appariva circoscrivere l'imposizione ai beni stabili; solo in via

---

<sup>76</sup> Parafrasi da MACHIAVELLI N. *Dei discorsi*, lib. I, cap. 55. Sul punto vd anche MORSELLI E., *La storia della scienza delle finanze in Italia*, op. cit., p. 305. Nicolò Machiavelli(1469-1527) «principalmente nei suoi *Discorsi*, svol[se] l'aspetto essenzialmente politico delle questioni finanziarie, esprimendo idee circa la natura del tributo in generale e fondando ogni buon risultato dell'imposizione sull'educazione politica e morale dei contribuenti»



complementare, poi, ricorrere a dazi e gabelle- i quali, peraltro, fornivano, a quel tempo, la più grande parte delle entrate finanziarie.

Sulla spinta del pensiero di Guicciardini, svolto all'interno di un dibattito molto vivo partito già con Savonarola, nel 1494 venne riformato il catasto ed istituita la *decima* sui beni immobili. Questa, che era stata inizialmente applicata secondo una ragione *proporzionale* alle rendite dei beni stabili, a causa «[del]l'indole democratica del popolo fiorentino [che] tendeva ad oltrepassare quel segno»<sup>77</sup>, nel 1499 venne trasformata in una specie di imposta progressiva, la *decima scalata* sui beni immobili.

A Firenze già con l'introduzione del catasto delle ricchezze mobili e immobili era stata introdotta una scala nella distribuzione delle imposte, ma solo con l'introduzione della *decima scalata* si affermò la prevalenza della ragione *progressiva*. Le principali ragioni della sua introduzione sono state imputate allo spirito democratico che animava il governo di Firenze e alla maturazione cui giunse il confronto sociale<sup>78</sup>.

Guicciardini accolse tuttavia la riforma con sospetto, e parlò a tal proposito di *disonestà dee gravezze* per significare come esse fossero utilizzate, sotto il regime dei Medici, come strumento di politica e di oppressione dei cittadini più forti<sup>79</sup>.

Egli, dichiarandosi avverso alla *decima scalata* nell'interesse politico e sociale dello Stato, riassunse in due discorsi<sup>80</sup> i principali argomenti a favore e contro l'imposizione progressiva, i quali sono stati ritenuti molto simili a quelli svolti in epoca moderna<sup>81</sup>.

Nel primo dei due discorsi vennero riassunti gli argomenti favorevoli all'introduzione della scala progressiva: la rispondenza a ragioni di uguaglianza ed utilità generale di un tale tributo; il fatto che l'eguaglianza di un tributo non consistesse nell'imposizione uniforme bensì nell'eguaglianza della *gravità* del pagamento sia per il ricco che per il povero; l'utilità generale insita nella moderazione degli averi privati, dal cumulo

---

<sup>77</sup> Cfr MORSELLI E., *La storia della scienza delle finanze in Italia*, op. cit., p. 307.

<sup>78</sup> Cfr. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 52, che notava come il riscontro fosse, anche per questa parte, perfetto coi suoi tempi, in cui lo stesso spirito democratico si dimostrava sempre più favorevole alla imposta progressiva.

<sup>79</sup> Cfr. GUICCIARDINI F., *Opere inedite*, II, Barbera Bianchi e comp., Firenze, 1857, disponibile sul sito [archive.org/details/opereineditedifr01guiccuoft/](http://archive.org/details/opereineditedifr01guiccuoft/), pp. 41-43.

<sup>80</sup> I due discorsi furono pubblicati prima a parte col titolo: *La decima scalata in Firenze*, da Manoscritti inediti di MESSER F. GUICCIARDINI, Firenze, 1849 e poi si ritrovano in *Opere inedite*, 1857.

<sup>81</sup> Cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 48.

eccessivo dei quali si facevano dipendere conseguenze dannose per l'economia pubblica; nella *giustizia* del togliere o mitigare la disparità di fortune, quest'ultima reputata contraria all'eguaglianza civile.

In queste argomentazioni, che sono state ritenute molto somiglianti alle stesse ragioni portate avanti dai sostenitori moderni dell'imposizione progressiva<sup>82</sup>, come per esempio al criterio di ripartizione delle imposte secondo il principio della *eguaglianza di sacrificio* teorizzato da J. S. Mill a metà '800, si tentava di dimostrare che solo la ragione progressiva rispondesse all'assoluta giustizia, in quanto fosse quella che meglio si commisurava alla capacità contributiva e alla progressione del reddito libero disponibile<sup>83</sup>.

In ultimo, veniva difeso il fine politico e sociale dell'imposta progressiva, cioè il vantaggio che doveva ottenersi da una più equa ed uniforme distribuzione delle ricchezze e di un ordinamento economico più conforme agli interessi di tutti i consociati, fondato su relazioni di eguaglianza.

Nel secondo discorso venivano enucleate le ragioni contrarie all'imposizione progressiva della *decima scalata*; varie le obiezioni: in nome del principio di eguaglianza nella distribuzione delle gravezze pubbliche, si pretendeva di distruggere l'ordine *naturale* e gerarchico di fortune e classi sociali; si confondeva l'eguaglianza civile con l'annullamento delle distinzioni di classe e ricchezza, mentre essa si sarebbe garantita meglio per mezzo di una ragione *proporzionale* all'entrata di ciascuno; da ultimo, si sottolineavano i mali connessi ad un utilizzo della leva impositiva come strumento di politica sociale ed economica: sarebbe stato ingiusto e dannoso alterare lo stato economico dei cittadini, l'ordine delle loro spese, per mezzo di una imposta progressiva, togliendo indebitamente ad alcuni una parte di ciò che, in ogni caso, era stato acquistato in modo lecito ed onesto.

---

<sup>82</sup> Cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia, op. cit.*, p. 48.

<sup>83</sup> Con ciò anticipando i contributi di Say, Pescatore, Neumann, ed altri. Cfr. RICCA SALERNO G., *Dell'imposta progressiva, secondo alcune recenti dottrine tedesche*, nel Giornale degli economisti, Padova, 1878, p. 3 e ss

Da queste argomentazioni derivava la concezione che l'imposta, perché fosse veramente eguale ed uniforme, dovesse prelevare dalle ricchezze di ognuno una quota proporzionale, lasciando intatte le relazioni tra i diversi contribuenti.

Un altro importante pensatore fiorentino che, come Guicciardini, si dichiarava avversario della ragione progressiva, fu Matteo Palmieri (1405-1475), il quale in *Della vita civile* espone le ragioni a favore dell'imposizione proporzionale. Secondo le sue considerazioni, era dovere di tutti i cittadini contribuire alle spese della Repubblica con i beni della fortuna, al pari delle forze del corpo, ma ciò doveva avvenire secondo la giusta misura del criterio *proporzionale*. Apparteneva all'ordine naturale della società, invece, che vi fossero distinzioni di ricchezza e di classe e chi, per propria virtù, industria, e impegno, guadagnava in modo onesto, non doveva essere oggetto di *invidie*, ma di lodi<sup>84</sup>.

L'idea fondamentale di Palmieri in materia di imposte era che l'imposta fosse un obbligo pubblico, e come tale incombesse su tutti i cittadini verso lo Stato per la parte che esso aveva avuto nella formazione delle ricchezze private; e che esso dovesse ripartirsi tra tutti i cittadini in *proporzione del loro avere*, in modo che le loro entrate diminuissero senza alterare la distribuzione naturale dei beni.

Dalla dottrina<sup>85</sup> viene rilevato come una siffatta concezione fosse assai notevole per quell'epoca, dimostrando come già d'allora si concentrassero intorno alle questioni della ripartizione delle imposte le controversie finanziarie di maggiore importanza; inoltre, viene segnalata la grande somiglianza con la dottrina moderna di J. Stuart Mill sul principio dell'*eguaglianza di sacrificio*<sup>86</sup>, e con il moderno concetto dell'imposta neutra<sup>87</sup>, che respinge la concezione dell'imposta come strumento di politica sociale.

---

<sup>84</sup> Parafrasi da PALMIERI M., *Della vita civile*, pubblicato a Firenze nel 1529, Milano, 1830, p.153, cit. da RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia. Col raffronto delle dottrine forestiere e delle istituzioni e condizioni di fatto*, op. cit., p. 54.

<sup>85</sup> Così secondo. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, op. cit., p. 53.

<sup>86</sup> La teoria delle imposte di J.S. Mill poggiava sulla esigenza fondamentale che ognuno dovesse sopportare un carico tributario che importasse un «*eguale sacrificio*».

<sup>87</sup> Così secondo l'osservazione di MORSELLI E., *La storia della scienza delle finanze in Italia*, op. cit., p. 305

I politici fiorentini furono quelli che formularono meglio, nella loro età, i principi di eguaglianza e di proporzione nel riparto dei carichi pubblici. Tuttavia, deve notarsi, che la *proporzione* con cui il tributo doveva applicarsi all'*avere* o *sostanza generale* dei cittadini, rispondeva, bensì, al criterio di capacità contributiva, ma di una tale capacità veniva assunta come espressione normale il *patrimonio* dei cittadini: a lungo mancò il criterio più preciso di *reddito*, che invece, è il cardine dei sistemi tributari moderni<sup>88</sup>. Perciò, sebbene debbano considerarsi una grande conquista per lo sviluppo tributario i principi di giustizia ed eguaglianza che vennero affermati e messi in pratica al tempo della Repubblica fiorentina mediante l'imposta generale sul patrimonio, tuttavia, bisogna sottolinearne la lontananza dalla concezione moderna.

La grande ricorrenza con la quale veniva affermato il carattere personale e generale dell'imposta sul patrimonio nei sistemi tributari medioevali può spiegarsi seguendo due analisi: una che parte dall'osservazione della realtà economica dell'epoca, ed una prettamente giuridica.

Da un punto di vista di osservazione della realtà economica, l'assenza di specificazione del reddito secondo le diverse fonti produttive era dovuta all'esistenza di un'economia in cui prevaleva una grande semplicità, e ogni potere d'acquisto proveniva esclusivamente dal lavoro; in cui non esistevano differenze qualitative nella produzione e nella distribuzione, ma solo quantitative<sup>89</sup>.

Da un punto di vista di analisi giuridica, l'uniformità con cui venivano valutati, ai fini dell'imposta generale sul patrimonio, gli averi e le fortune dei cittadini, si riconetterebbe al diverso atteggiarsi, presso la società medioevale, della relazione dell'uomo con la *res*: non esisteva un concetto generale ed univoco di proprietà, così che tutte le specie possibili di diritti reali venivano assorbite in una forma generica di possesso<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> Come viene fatto notare da RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie*, op. cit., p. 22.

<sup>89</sup> Così secondo. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie*, op. cit., p. 54.

<sup>90</sup> In tutta Europa nel medioevo esisteva una «*general property tax, because there was a very slight differentiation of property.*» e la contribuzione era personale in quanto . «*[t]he individual's faculty [wa]s found in his person, not in his property, because there [wa]s practicaly no property*», cfr SELIGMAN E.R.D., *The general property tax*, in *The political science quarterly*, march 1890, pp. 38-39 e 50, disponibile su JSTOR.

Nel concetto di imposta generale che si andava elaborando mano a mano che si rafforzava l'ordinamento politico della società, «*si associa[rono] le varie parti della ricchezza sotto il predominio economico dell'uomo o della persona*<sup>91</sup>»

Quando, nel 1499, venne introdotto a Firenze il sistema progressivo della *decima scalata*, rimase in vigore il catasto ma, al contrario del metodo improntato su questo, la *decima* non veniva prelevata sulla *sostanza*, ma sulla rendita dei terreni, valutata in base alle tariffe e ai prezzi generalmente praticati.

Secondo autorevole dottrina<sup>92</sup>, la *decima* di Firenze fu un istituto tributario che influenzò significativamente i progressi che ebbero luogo nella finanza degli Stati moderni verso la metà del 1700, quando si pose a fondamento del sistema tributario l'imposta sui terreni.

Nel passaggio compiuto nell'esperienza della Repubblica fiorentina dall'antico *estimo*, al *catasto della ricchezza immobiliare e mobiliare*, e da questo al censimento dei beni stabili, e quindi alla *decima* sulle rendite fondiari, è stata ravvisata da alcuni<sup>93</sup> la trasformazione storica dell'imposta *generale* sul patrimonio – propria di tutte le società primitive e semplici- in imposte *speciali* sulle diverse industrie, e, principalmente, sui possessi fondiari: tale trasformazione, che si compirebbe secondo una *legge di specificazione*<sup>94</sup>, descriverebbe la funzione dello sviluppo economico di un popolo, per mezzo del quale la finanza pubblica diventerebbe più complessa all'aumentare della spesa pubblica.

L'esperienza comunale poté dirsi conclusa quando, sul principio del 1300, la modifica degli equilibri di potere interni portò all'affermazione di nuovi ceti sociali e alla sperimentazione della nuova forma di governo della signoria cittadina.

---

<sup>91</sup> Cfr. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie, op. cit.*, p. 54.

<sup>92</sup> Cfr. MORSELLI E., *La storia della scienza delle finanze in Italia, op. cit.*, p. 308.

<sup>93</sup> Cfr. RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie, op. cit.*, p. 25.

<sup>94</sup> Che viene illustrata, tra gli altri, da WAGNER A. nella sua opera *Finanzwissenschaft*. Secondo la *legge di Wagner* o *legge dell'incremento progressivo della spesa pubblica*, che descrive la crescita della spesa pubblica in funzione del reddito nazionale: all'aumentare del reddito, le relazioni economiche tra privati diventerebbero sempre più complesse; ciò comporterebbe, per lo Stato, un progressivo aumento del suo intervento in economia. Cfr voce *Legge di Wagner*, Dizionario economico, in *Dizionari online edizioni giuridiche Simone*, <http://www.simone.it/newdiz/?action=view&id=1824&dizionario=6>

## II.6 Dalla straordinarietà del prelievo all'imposizione ordinaria: l'interesse fiscale come attributo della sovranità

Le imposte dirette conservarono sempre, nei sistemi fiscali medioevali, carattere provvisorio e temporaneo: sia presso il principato che nei comuni servirono per lo più per ripartire tra i singoli i contributi imposti per far fronte ad emergenze finanziarie che nei Comuni presero la forma di prestiti forzosi, mentre nel Principato di *sussidi* o donativi richiesti dal sovrano ai signori feudali, e poi da questi ripartiti tra i sudditi.

Il sistema cosiddetto delle *prestanze*, introdotto a Firenze, nel 1336, per finanziare la guerra contro Pisa, e poi diffusosi presso tutti i Comuni italiani, consisteva in una specie di prestito forzato, imposto da un magistrato straordinario ai cittadini in proporzione della loro ricchezza presunta, e rimborsato alla scadenza di un termine fisso. Esso prevedeva il rendimento di un interesse ed aveva come garanzia l'ipoteca sulle entrate del comune. Attratto dall'alto interesse, il capitale abbandonò progressivamente i negozi e la produzione privati per essere investito nel debito dello Stato<sup>95</sup>.

Nelle anticipazioni fatte allo Stato e nella cessione ai creditori dei proventi fiscali viene identificato<sup>96</sup> il primo nucleo degli istituti di credito, che cominciarono ad esercitare le funzioni di tesoro pubblico: così a Firenze, Genova, Venezia e Pisa. Il credito pubblico, strettamente connesso con il sistema delle imposte, con le sorti del commercio e con gli impieghi del capitale, diventò l'elemento principale della finanza e dell'economia sociale delle città italiane.

Le *prestanze*, così come tutte le imposte ordinarie e straordinarie, venivano generalmente ripartite in base all'*estimo*, ciò che dava luogo a molti errori ed arbitri. Fu per l'opposizione che il popolo fiorentino fece al sistema dell'*estimo*, accusato di non determinare con giusta misura la parte del peso che spettava ad ognuno, secondo le proprie facoltà, che nel 1427 si produsse a Firenze la grande riforma del *catasto*, con cui si vollero raggiungere due fini principali: di far contribuire alle spese pubbliche i beni mobili di tutti, qualunque titolo e forma prendessero, e quindi realizzare una *eguale*

---

<sup>95</sup> Crebbero le transazioni di speculazione sul crescere e diminuire del loro valore, che si rifletterono sull'andamento delle stesse prestanze imposte, che di volta in volta si abbassavano o elevavano. Cfr. RICCA SALERNO G, *Storia delle dottrine finanziarie op. cit.*, p. 54.

<sup>96</sup> *Ibidem*.

*giustizia*; e di ottenere che la distribuzione delle gravanze avvenisse in base alla legge, e non per mezzo di arbitrio, al fine di ottenere una distribuzione *secondo le sostanze*<sup>97</sup>.

Il sistema delle *prestanze* divenne, a lungo andare, nocivo all'industria perché toglieva grosse somme ai capitali dei privati, specialmente ai commercianti; e finì per nuocere alla stessa finanza pubblica, sulla quale, per l'accumularsi dei debiti, venivano ipotecate le migliori fonti di entrate.

Per queste ragioni, nel 1494, venne promossa, nella Repubblica fiorentina, la riforma del nuovo ordinamento della *decima*, per effetto della quale, la *prestanza*, da tributo straordinario, si trasformò in una imposta ordinaria, pagata dai contribuenti senza la previsione di alcun compenso e circoscritta a determinati beni situati nel dominio fiorentino, con l'esclusione dei commerci di ogni genere.

Al livello del principato, l'espedito che permise ai principi di far fronte alle emergenze finanziarie fu quello dei *sussidi* o *donativi*: esso fu uno dei punti salienti dell'economia degli stati assoluti, e consisté in tributi straordinari in denaro prelevati dai nuclei familiari; essi non potevano essere imposti liberamente dal principe, in virtù di quel persistente principio per il quale le imposte dirette abbisognavano del consenso dei contribuenti.

In una prima fase, il principe li impose ricorrendo al consenso dei nobili e prelati; poi, a partire dal XIV secolo, vennero richiesti per mezzo di adunanze che presero il nome di *stati generali* o *provinciali*, che raggrupparono gli esponenti dei ceti dominanti.

Gli stati generali furono un consiglio in cui intervenivano i deputati del clero, della nobiltà e dei comuni, e dipendevano direttamente dal principe. I consigli degli *stati generali* oltre a decidere sulla concessione dei sussidi straordinari<sup>98</sup>, ne stabilivano anche condizioni e modi di ripartizione tra i sudditi. Tale forma di rappresentanza, sebbene parziale, sollecitò lo svilupparsi di relazioni solidaristiche tra classi di soggetti: una forma di solidarietà di tipo *orizzontale* si costituì attorno ai soggetti di ciascun ceto sociale, intesa nel negoziare un diverso trattamento fiscale.

---

<sup>97</sup> Cfr CANESTRINI G., *La scienza e l'arte di Stato nella Repubblica fiorentina*, op. cit., pp. 18-19.

<sup>98</sup> Che presero diversi nomi, come quelli di *adiutoria*, *subsidia*, *petitiones*, *bede*, *aides*. Cfr. CANESTRINI G., *La scienza e l'arte di Stato*, op. cit., p. 20.

Fu da assetti come questi che è stato ravvisato l'avvento di una soggettivazione della comunità dei contribuenti contrapposta all'interesse del sovrano al prelievo fiscale<sup>99</sup>.

L'imposta assumeva presso gli stati generali la forma di una *preghiera* rivolta dal sovrano per chiedere alcune sovvenzioni pecuniarie; in questa pratica alcuni<sup>100</sup> hanno intravisto il germe di ciò che poi, con l'affermarsi dell'autorità degli Stati nazionali, si evolse nel diritto assoluto del sovrano di imporre oneri fiscali.

L'uso dei sussidi si faceva più largo a seconda dell'autorità rivestita dal sovrano; col tempo, tali sovvenzioni, da che erano contributi straordinari, assunsero la forma di tributi ordinari. Così, sotto gli Svevi, e in particolare sotto Federico II- pacificamente riconosciuto dalla storiografia precursore del moderno Stato nazionale -, i sussidi, che presero il nome di *collette*, furono usati più frequentemente, e venne stabilito che il parlamento in seduta, dietro la dichiarazione del sovrano dei bisogni dello stato, avrebbe *dovuto* approvare la riscossione annuale di tali sovvenzioni straordinarie, che venivano stabilite in ragione del valore dei fondi.

Così in Germania, la Dieta del paese, *Landtag*, ripartiva la somma da prelevarsi sui contribuenti, stabilendo l'*unità impositiva*, curando la riscossione ed amministrando la somma riscossa per mezzo di una *cassa del territorio*, la quale rimaneva distinta da quella *camerale* del principe: il governo si limitava a ricevere le somme accordategli<sup>101</sup>. Per certe emergenze invalse che i sussidi che il principe domandava non potessero essere negati; ma per tutti gli altri casi i sussidi conservarono a lungo un carattere di volontarietà. Fu solo con l'affermarsi definitivo dell'assolutismo illuminato, che quasi dappertutto eliminò il concorso degli *stati* e sviluppò la *sovranità territoriale* dello Stato, che si affermò il principio per cui il governo, come ente sovrano, deteneva il diritto di fare pagare a tutti i sudditi le imposte per il solo fatto di essere cittadini<sup>102</sup>.

In Inghilterra si ebbe invece uno sviluppo essenzialmente diverso, perché essa fu l'unico Stato europeo che aveva conservato la sua unità politica sfuggendo allo sminuzzamento feudale.

---

<sup>99</sup> Cfr BORIA P., *Diritto tributario*, op. cit., p. 5.

<sup>100</sup> Cfr RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie*, op. cit., p. 65.

<sup>101</sup> Cfr GEFFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze*, op. cit., p. 33.

<sup>102</sup> Cfr. GEFFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze*, loc. ult. cit.



Con la *Magna Charta*, del 1215, si affermò il diritto del Parlamento di approvare le imposte (secondo il principio che si affermò in seguito secondo lo slogan del *no taxation without representation*) e venne disposto che, oltre alle imposte dovute per casi di emergenza scolpiti da lunga consuetudine<sup>103</sup>, non poteva essere accordata alcuna imposta diretta<sup>104</sup>.

Col tempo, il patrimonio della Corona divenne sempre più esiguo, e, corrispondentemente, aumentò la dipendenza dei finanziamenti pubblici dalle approvazioni del Parlamento, il quale venne ad avere, accanto al *magnum consilium baronum*, una rappresentanza del ceto dei cavalieri e delle città, che formò la Camera bassa e divenne il potere decidente e di controllo in materia di imposte e di spese.

Gli interessi di libertà e proprietà venivano innalzati a valore costituzionale (*liberty and property clause*), atti a fungere da libertà negative e quindi da limite alla potestà impositiva del sovrano. Iniziò ad emergere l'idea che il potere tributario non fosse una facoltà individuale del sovrano, esercitabile mediante il dominio fiscale a carico di sudditi completamente assoggettati alla potestà impositiva, ma dovesse ricollegarsi ad un interesse della comunità e alle funzioni di utilità collettiva<sup>105</sup>: i tributi iniziarono ad essere percepiti quale corrispettivo per il perseguimento del bene collettivo.

---

<sup>103</sup> Che erano stati ridotti ai tre casi del riscatto del re dai nemici; della dotazione della figlia primogenita del re; e dell'equipaggiamento cavalleresco del suo figlio primogenito. Cfr. GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze*, *op. cit.*, p. 35. Peraltro, è interessante notare come questi tre stessi casi ritornavano presso altre esperienze tributarie della stessa epoca: per esempio presso il Regno di Napoli.

<sup>104</sup> Cfr *Ibidem*.

<sup>105</sup> Cfr BORIA P., *Diritto tributario*, *op. cit.*, p. 9.

### III. Dai sistemi *inversamente progressivi* dell'Assolutismo all'affermazione dei principi democratici

Sul finire del XV secolo, col declino delle baronie feudali e l'ascesa dell'autorità dei principi e delle città, si aprì una lunga fase che vide la comparsa e il consolidamento dell'autorità dello Stato moderno<sup>106</sup>, durante la quale si avviò una fase di sviluppo della finanza pubblica, attraverso il recupero delle funzioni finanziarie, precedentemente dislocate, in capo al sovrano.

Fu l'epoca in cui si formarono gli Stati assoluti<sup>107</sup>, e anche l'era definita di capitalismo mercantile o mercantilismo<sup>108</sup>.

Già buona parte del Medioevo conobbe un'espansione irregolare ma continua degli scambi all'interno e fuori dei paesi europei; nella nuova era degli Stati nazionali, il commercio registrò una notevolissima crescita sia su scala locale sia sulle lunghe distanze; la moneta si diffuse ovunque soppiantando definitivamente l'economia naturale. A seguito dell'enorme afflusso di metalli preziosi provenienti dalle Americhe, e della conseguente rivoluzione dei prezzi (inflazione) del XVI e XVII secolo, la moneta, che fino ad allora era ritenuta avere un ruolo essenzialmente neutro, cioè di mero strumento nella compravendita di merci, iniziò ad essere ricercata quale bene di valore in sé, e ne aumentò il possesso come fine a se stesso<sup>109</sup>.

---

<sup>106</sup> Fu un processo che giunse a compimento solo con l'unificazione dell'Italia nel 1861 e della Germania un decennio più tardi.

<sup>107</sup> Per Stato assoluto si intende un'entità statale libera (dal latino *absolutus*, sciolto da) da qualsiasi ingerenza esterna, ma limitato all'interno dalla presenza di ceti sociali, quali la borghesia, la nobiltà e il clero, «ai quali è riconosciuto il diritto di consentire all'imposta, attraverso le loro assemblee rappresentative (parlamenti e assemblee di Stati).» cfr S.A., voce *Stato moderno*, in Dizionario di storia, Treccani, 2011, disponibile online.

<sup>108</sup> Si tratta di un'epoca che, secondo gli storici, coprirebbe circa quattro secoli, dalla metà del XV alla metà del XVIII. Secondo lo storico di economia americano GALBRAITH J.K., la fine di tale fase storica sarebbe stata segnata dal sorgere della Rivoluzione industriale; dalla Rivoluzione americana; dalla pubblicazione di *The Wealth of Nations* («La ricchezza delle nazioni») di Adam Smith nel 1776; e dalla dichiarazione di indipendenza americana: questi ultimi due eventi, peraltro, rappresenterebbero, ad avviso dello studioso, proprio una reazione alle politiche del mercantilismo, il quale «(..) fu tutto tranne che un sistema. Esso fu innanzitutto il prodotto dell'intelligenza di statisti, burocrati e dei principali esponenti della finanza e dell'imprenditoria», cfr. GALBRAITH J.K., *Storia dell'economia*, op. cit., p. 42.

<sup>109</sup> Cfr GALBRAITH J.K., *Storia dell'economia*, op. cit., pp. 46-47.

Fu per l'accumulazione sempre maggiore di capitale presso i privati che negli Stati iniziò a vedersi la convenienza del ricorso al credito pubblico, piuttosto che ai tributi indiretti, quali le gabelle sulle merci, tanto nocive al commercio.

Le ingenti risorse necessarie a finanziare l'ordine e le guerre degli Stati moderni non poterono più derivare da una finanza meramente patrimoniale, ma iniziarono a ricavarsi dai prestiti, talvolta enormi, che i sovrani contrassero con città e banchieri, o, per lo più, imposero coattivamente ai propri sudditi nella forma di *sovvenzioni straordinarie*; mentre i ceti nobiliari e clericali opposero grande resistenza per mantenere i propri consolidati privilegi.

Al tempo dell'assolutismo, il disgregarsi dell'organizzazione feudale e il progresso civile lasciarono emergere una società sempre più complessa, dove la funzione pubblica iniziò ad identificarsi come *beneficio* per i consociati. Fu a partire da questa epoca, secondo buona parte della dottrina<sup>110</sup>, che si affermò l'istituto tributario dell'*imposta* propriamente detto: si affermò, cioè, l'idea di una contribuzione priva di ogni relazione specifica con una situazione soggettiva, e diretta a soddisfare bisogni *pubblici*.

Ai tributi venne riconosciuto carattere centrale nell'ordinamento dello Stato, al punto che la potestà di imposizione venne identificata come uno dei tratti salienti della sovranità: andò delineandosi una sorta di *ragione fiscale*<sup>111</sup> consistente nella sussunzione del fenomeno tributario tra i valori fondamentali della statualità e, in quanto tale, prevalente rispetto ai valori individuali.

Tuttavia, rispetto alla concezione dello Stato che andava ad affermarsi, il rapporto del suddito col sovrano si manteneva di totale soggezione: l'imposta si ricollegava al *dominio assoluto* del sovrano, e serviva come un mezzo per colmare le casse del principe, per sostenere le spese necessarie a mantenere la corte e per le guerre di conquista<sup>112</sup>; mancava la coscienza di un interesse generale della comunità da sostenere mediante il concorso tributario.

---

<sup>110</sup> Cfr BAFILE C., voce IMPOSTA in *Enciclopedia giuridica*, op. cit., p.1.

<sup>111</sup> Cfr BORIA P., *Diritto tributario*, op. cit., p. 8.

<sup>112</sup> Cfr *ibid.*, «i tributi erano ricondotti essenzialmente alla finalità di "fare cassa" dello Stato (...) e dunque risultavano privi, nel loro fondamento costituzionale, di un plusvalore assiologico che valesse a contraddistinguerli rispetto alla fiscalità pura e semplice.»

La tradizione feudale continuò ad esercitare influenze sulla concezione dell'attività dello Stato, che veniva identificata con l'economia del sovrano e della sua corte, specie in Francia. Qui si impose l'*assolutismo monarchico*<sup>113</sup>: gli *stati generali*, ai quali fino al 1614 veniva richiesta l'approvazione delle imposte dirette, smisero di essere convocati, continuando però a sussistere, a favore della nobiltà, molti privilegi in materia di imposta. Con l'amministrazione monarchica si domarono i grandi baroni e si stabilì l'unità dello Stato; il potere regio creò un sistema finanziario e tributario proprio. Colbert, ministro delle finanze di Luigi XIV, si profuse per l'unificazione e la centralizzazione del potere fiscale: vennero aboliti i dazi interni e creata un'unione doganale del paese; e, senza introdurre nuove imposte, venne raggiunto il pareggio del bilancio pubblico.

Era presente in Colbert, come in generale nel pensiero dell'assolutismo, l'idea che i problemi finanziari a livello statale dovessero risolversi con gli stessi criteri propri dell'economia domestica, e la conseguente identificazione del ruolo del sovrano con quella del buon padre di famiglia: discesero da questa concezione, l'importanza data all'equilibrio tra entrate e uscite, all'accumulazione di valuta aurea, alla limitazione del ricorso all'indebitamento<sup>114</sup>.

La politica finanziaria iniziò a rivestire centralità all'interno dell'amministrazione del regno; e, tuttavia, la fiscalità continuò ad essere diretta a finanziare le spese del re e dei ceti privilegiati, a carico dei cittadini del terzo stato, colpiti dalla *taglia*, un'imposta in denaro ripartita in modo arbitrario e territorialmente diseguale.

A fine Seicento venne istituita la *capitazione*, un'imposta di classe, progressiva sul reddito dei *routrier*<sup>115</sup>, ossia coloro che non facevano parte della nobiltà.

Vigeva, cioè, un sistema *inversamente progressivo* che esentava le classi dominanti, riversando l'onere delle imposte sulla massa dei contadini e della borghesia industriale,

---

<sup>113</sup> L'assolutismo, da non confondere col concetto di *Stato* assoluto- su cui vedi nota 107- descrive il fenomeno politico del XVII in cui lo Stato veniva identificato del tutto con il monarca, che incarnava tutti i poteri. Cfr S.A., voce *Assolutismo*, in Enciclopedia Treccani online, 2011.

<sup>114</sup> Cfr. GEFFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze*, op. cit., p. 37.

<sup>115</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p.17

mentre le esenzioni tributarie facevano parte di tutto il sistema dei privilegi politici della nobiltà laica ed ecclesiastica<sup>116</sup>.

### III.1 L'imposta proporzionale quale espressione dell'eguaglianza formale di tutti i cittadini nell'Illuminismo

Fu solo con l'Illuminismo, e la diffusione dell'assolutismo *illuminato*, che all'imposta venne riconnesso uno «*scopo di incrementare il bene del popolo*»<sup>117</sup>.

Il potere impositivo iniziò a poggiarsi su un concetto di sovranità non più identificabile nel solo potere regio, ma venne ricondotto alla *volontà generale*<sup>118</sup> della collettività, facendo emergere il ruolo positivo delle imposta all'interno dell'organizzazione sociale.

In opposizione alle politiche mercantilistiche, si affermarono le nuove teorie della scuola dei Fisiocrati, che, contro i privilegi diretti ad esentare fiscalmente le classi più elevate, e gli arbitri del potere impositivo, contribuirono a definire il principio per cui ogni cittadino dovesse concorrere a fornire allo Stato i mezzi finanziari necessari al benessere collettivo *in proporzione* alla propria entrata<sup>119</sup>.

Il postulato della pura proporzione, tra il patrimonio ed i redditi, da un lato, ed il versamento dall'altro, trovava origine nella *teoria dell'assicurazione*, che sosteneva che il prelievo dovesse essere proporzionato alla tutela patrimoniale assicurata dallo Stato, la quale era ritenuta in rapporto diretto con l'entità dell'entrata di ciascuno. Così, l'entrata veniva presa a stregua dell'imposta, sul convincimento che «*quanto più una persona è ricca e elevata la sua condizione sociale e tanto più abbisogna della tutela dello Stato*»<sup>120</sup>.

---

<sup>116</sup> Cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, ristampa della II ed., Einaudi, Torino, 1953, p. 183.

<sup>117</sup> Cfr. BERZOLHEIMER F., *La teoria delle imposte nelle differenti fasi della cultura giuridica*, op. cit., p. 159.

<sup>118</sup> Cfr. BORJA P., *Diritto tributario*, op. cit., p. 11.

<sup>119</sup> Cfr. BERZOLHEIMER F., *La teoria delle imposte nelle differenti fasi della cultura giuridica*, op. cit., p. 160, che distingue in tre diverse fasi l'evoluzione storica che ha condotto alla moderna concezione della giustizia nella ripartizione: l'iniziale emersione del *principio giuridico puro*, quando venne definita la *teoria dell'assicurazione* che fissava il principio di pura proporzionalità; il *principio di equità* con cui venne definita la regola che il prelievo dovesse assumere come paradigma la *potenzialità economica* di ciascuno; e, infine, la concezione *etico-giuridica* della ripartizione, da cui sola sarebbe scaturita l'idea della progressività.

I fisiocrati sostenevano, sulla base del concetto di *produit net*<sup>121</sup>, che tutta la ricchezza traesse origine dall'agricoltura, e nessuna dal commercio o dall'industria. Ritenendo l'agricoltura la fonte di ogni ricchezza reale, fecero conseguire la necessità di favorirla in funzione dell'accrescimento del benessere nazionale.

In primo luogo, veniva sostenuta la necessità di dissolvere tutti quei vincoli, di origine feudale, che ostavano all'incremento della produzione agricola; i quali venivano rintracciati nei privilegi della classe fondiaria dominante; nei rapporti di *status* e non di contratto, che assoggettavano il contadino concessionario all'arbitrio e allo sfruttamento personale del concedente; nei sistemi di enfiteusi parziarie, di decime, di livelli, che rendevano non profittevole al concessionario la intensificazione delle colture<sup>122</sup>. Si proponeva una politica statale di *laissez-faire* che, rimuovendo i vincoli posti alla libera circolazione e divisione della proprietà fondiaria, consentisse di raggiungere, per mezzo delle libere contrattazioni, le persone più capaci a rendere produttiva la terra.

Come ha rilevato Antonio De Viti De Marco, l'imposta unica e proporzionale, proposta dai Fisiocrati, era lo strumento tributario che meglio si armonizzava con tali riforme, in quanto essa «rispetta al massimo la produzione della ricchezza e l'accumulazione del capitale»<sup>123</sup>.

Infatti, un prelievo di tipo proporzionale, in primo luogo, gravando in misura costante, ossia con la stessa percentuale, su ogni nuova unità di ricchezza prodotta, di per sé non esercita alcuna influenza rispetto alla produzione della ricchezza, e quindi è coerente con riforme che mirino ad aumentare la produzione; in secondo luogo, colpendo con percentuale uniforme ciascun reddito, non favorisce le grandi fortune a scapito delle piccole, e quindi non incide sulla ripartizione della ricchezza.

---

<sup>120</sup> Cfr. VAUBAN, *La decima reale*, 1707 sul punto vd. GEFFKCKEN E., *Storia della scienza delle finanze*, op. cit., p. 39.

<sup>121</sup> Il concetto di *prodotto netto*, sviluppato da Francois Quesnay nella sua opera del 1758, *Tableau économique*, si riferisce alla creazione di un *sovrappiù* di reddito *ex nihilo*: nozione che, come è stato rilevato da molte parti, riemerge, in forma differente, in quella del *plusvalore* di Marx: i percettori di plusvalore furono identificati, non più nei proprietari terrieri, ma nei capitalisti. Cfr. GALBRAITH, *Storia dell'economia*, op. cit., p. 64.

<sup>122</sup> Cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, op. cit., p. 184.

<sup>123</sup> Cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi*, op. cit., pp. 185-186.

Le idee della fisiocrazia non ottennero applicazione pratica ma ebbero grande parte nel preparare il terreno scientifico che accolse le riforme della Rivoluzione francese.

All'epoca dell'*assolutismo illuminato* era vigente il suffragio censuario, il quale distingueva tra cittadini attivi, che pagavano una parte dell'imposta, il *censo*, e perciò possedevano il diritto di voto; e cittadini passivi, con redditi troppo bassi che, pertanto, non avevano diritto di voto: può rintracciarsi in ciò un primo segno, sebbene indiretto, di un'identificazione tra il prelievo e la partecipazione alla vita pubblica da parte del cittadino, identificazione che prese poi forma definita solo quando, a seguito della Rivoluzione francese, vennero eliminati i privilegi delle classi nobili e clericali, e consacrata l'eguaglianza di ciascuno davanti all'obbligo tributario.

Come viene rilevato da buona parte della dottrina, solo includendo il pagamento del tributo tra i più alti doveri del cittadino poté mutare la concezione etica e politica alla base dell'imposizione, in modo che: «*l'imposizione non [fosse] più riguardata come l'attributo della sovranità, ma [diventasse] il mezzo necessario perché lo Stato [potesse] prestare i pubblici servizi*»<sup>124</sup>.

III.2 L'accezione *negativa* delle libertà individuali e loro prevalenza sull'interesse fiscale nel Parlamentarismo inglese. Il tributo quale *controprestazione* dei servizi pubblici.

In Francia, come in Inghilterra, avevano inoltre preso consistenza le prime concezioni del classicismo economico, e già prevaleva un interesse spiccato verso la specializzazione delle scienze sociali. Diversamente, i paesi germanici erano ancora attardati in un'economia agricola e medioevale. In questi, a partire dal 1600, si sviluppò il *cameralismo*: un insieme di dottrine relative all'amministrazione dello Stato, all'economia, alla scienza delle finanze, che concorrevano insieme a sostenere la *pretesa di una scienza unitaria dello Stato*<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup> Cfr. VANONI E., *Opere giuridiche*, p. 37, cit. da P. BORIA, *op cit.*, p. 11

<sup>125</sup> I *cameralisti* furono i primi ad occuparsi di proposito della materia finanziaria, ed esercitarono grande influenza sullo sviluppo dei sistemi tributari tedeschi. Cfr SCHIERA P., voce *Cameralismo*, in Enciclopedia delle scienze sociali, Treccani online, 1991.

La concezione dell'imposta quale tributo straordinario accomunava le dottrine *cameraliste* a quelle prevalenti in Francia<sup>126</sup>, Inghilterra ed Olanda, dove era preferito ricorrere ai tributi sul consumo<sup>127</sup>.

In questi ultimi due paesi, peraltro, la politica finanziaria risentiva del processo di ascesa della classe borghese dei mercanti, la cui emancipazione condusse al prevalere della concezione giusnaturalistica secondo la quale non vi erano differenze tra individui, ma tutti erano *uguali* di fronte agli obblighi tributari.

Tale concezione si impose a livello statale quando, in Inghilterra, dopo la Gloriosa rivoluzione del 1688-89, si determinò un nuovo rapporto tra sovrani e sudditi, basato sulla prevalenza della funzione legislativa- esercitata dall'assemblea- e sulla creazione di un rapporto fiduciario tra sovrano e Parlamento.

Con la *Declaration of rights* del 1689 si affermò in modo definitivo il principio della sovranità del Parlamento in materia finanziaria; si pose fine al *dominio fiscale*<sup>128</sup> del sovrano al quale si sostituì l'interesse *collettivo* ad acquisire le risorse finanziarie fondamentali alla sopravvivenza.

Tuttavia, nell'ambito dei nuovi rapporti politici che andarono a costituirsi, l'interesse collettivo assunse posizione regressiva rispetto alla sfera di libertà individuali. Nella nuova configurazione dello Stato che ne risultava, il diritto di proprietà, oltre a fungere da temperamento al potere del sovrano di prelevare tributi, venne riconosciuto quale diritto assoluto ed originario e come tale insuscettibile di limitazioni da parte dello Stato<sup>129</sup>.

---

<sup>126</sup> Così nel pensiero del francese Bodin, e del cameralista Seckendorff in Germania. In particolare, Bodin (1530-1596) nei suoi *Les six livres de la République* del 1577, in anticipo sui suoi contemporanei, insisté sul carattere di uguaglianza ed universalità che dovevano avere le imposte, le quali dovevano approvarsi solo quando esigessero da ciascuno secondo le proprie facoltà. Cfr GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze, op. cit.*, p. 37.

<sup>127</sup> Delle quali, tuttavia, iniziò a segnalarsi il carattere *regressivo*: così nel pensiero del mercantilista tedesco Kaspar Klock che, nello scritto *De aerario* (1651) condannò le imposte indirette in quanto colpivano più pesantemente le classi inferiori; e, nel porre il principio che le imposte debbano essere sopportate da tutti i cittadini, sostenne la proporzionalità dei tributi sul patrimonio; indicò come non dovesse colpirsi con tassazione il necessario alla vita, e che l'imposta dovesse cadere anche sul reddito (*fructus*). Cfr GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze, loc. ult. cit.*

<sup>128</sup> Cfr BORIA P., *Diritto tributario, op. cit.*, pp. 5 e ss.

<sup>129</sup> Si affermò presso la società civile inglese il pensiero di John Locke (1632-1702)- in particolare quello riassunto nella sua opera *Second Treatise of Government* del 1689-, che, dando nuovo sviluppo al



L'obbligo dell'imposta assunse un nuovo carattere: divenne un dovere giuridico sottoporlo ad una norma giuridica- si affermò la *rule of law*- e venne riscoperto quale contenuto di un dovere giusnaturalistico, correlato rispetto ai diritti naturali, specialmente al diritto di tutela della proprietà<sup>130</sup>. Il tributo assunse la funzione di *controprestazione* del servizio dello Stato, che si riduceva alla funzione essenziale di difesa e garanzia del diritto di proprietà individuale<sup>131</sup>.

Dalle teorie giusnaturalistiche di Hobbes (1588-1670), che intesero riscoprire una legge di eguaglianza tra cittadini, discese la concezione per la quale a tale eguaglianza corrispondeva una eguaglianza nei doveri tra cittadini, e una ripartizione *eguale* tra i contribuenti.

La concezione di eguaglianza che veniva a definirsi, identificò non un'eguaglianza *nella* contribuzione, ma nell'aggravio prodotto *dalla* contribuzione; cioè imponeva un'equivalenza tra i *benefici* che i privati ricevevano dallo stato e gli oneri che dovevano sopportare. Veniva rilevato come i benefici che i cittadini ritraevano dal godimento dell'attività dello Stato non fossero tutti omogenei, e quindi dovesse tenersi conto di ciò nel graduare l'imposizione.

Hobbes, poi, ritenne che il prelievo dovesse avvenire *in proporzione* a quanto si consumava, e non in base a quanto si produceva: in considerazione del fatto che dovesse farsi pagare ciò che si «*toglie[va]*» non quanto si «*aggiunge[va]*» al «*piatto*» comune<sup>132</sup>.

Con l'affermazione della concezione giusnaturalista, l'eguaglianza sociale venne declinata nel significato, in primo luogo, di eguaglianza *formale* nei diritti e doveri: con ciò stabilendosi il dovere di ognuno di concorrere alle finanze statali; in secondo luogo,

---

*contrattualismo* moderno di Thomas Hobbes (1588-1679), impose una visione individualizzante del potere, secondo il quale gli individui entrano in società solo per il proprio particolare vantaggio: ne venne fuori una nuova declinazione del concetto di libertà, intesa nel senso negativo di *non interferenza* del potere pubblico nei confronti delle iniziative individuali. Tale concezione fu tipica di una società mercantilistica in cui il ruolo dello Stato veniva inteso nel senso di fornire protezione alle iniziative egoistiche; opposta alla concezione positiva di libertà, di tradizione greco-romana, consistente nella capacità effettiva di realizzazione nella società: concezione che nella nostra Costituzione trova consacrazione nell'art 3 co 2 e riposa in una visione solidaristica e partecipativa della società.

<sup>130</sup> Cfr BERZOLHEIMER F., *La teoria delle imposte nelle differenti fasi della cultura giuridica, op. cit.*, p. 159.

<sup>131</sup> Cfr GEFCKEN E., *Storia della scienza delle finanze, op. cit.*, p. 37.

<sup>132</sup> Cit da RICCA SALERNO G., *Storia delle dottrine finanziarie, op. cit.*, p. 139.

di eguaglianza *oggettiva* nella ripartizione dei carichi fiscali: ciò che doveva avvenire esclusivamente mediante un criterio di imposizione *proporzionale* alle ricchezze di ciascuno.

Tali teorie giusnaturaliste, affermando l'uguaglianza *naturale*<sup>133</sup> di tutti, finivano per negare alle disuguaglianze *storiche* il diritto ad essere riconosciute, e l'urgenza con cui dovevano essere modificate, così generalmente ostando a pretese di modificazione nella distribuzione dell'ordinamento delle ricchezze esistente.

Il principio di *proporzionalità* dell'imposizione, infatti, se da una parte sottopone ad imposizione più gravosa chi detiene maggiore ricchezza, dall'altra parte mantiene le relazioni di ricchezza e di forza tra individui intatte allo stato originario. Solo con un'imposta *progressiva* possono prendere forma, a livello fiscale, pretese *redistributive* della ricchezza: le quali, tuttavia, presero ad essere sollecitate all'interno della società civile solo a partire da metà '700, quando, in Francia, emersero con vigore le aspirazioni sociali del terzo stato e opposte le istanze del giusnaturalismo precedente.

---

<sup>133</sup> Secondo la ricostruzione della società civile a partire da un ipotetico stato di natura, «*uno stato che non esiste più, che forse non è mai esistito, che probabilmente non esisterà mai*», cfr. ROUSSEAU J.J., *Discorso sopra l'origine ed i fondamenti della ineguaglianza degli uomini* (prima edizione del 1754), V. Gerratana (traduzione a cura di), Editori riuniti, collana Il Milione, 2006, p. 23.

#### IV. La proporzionalità nell'imposizione: traduzione in termini fiscali dei valori di eguaglianza e libertà riconosciuti con la Rivoluzione francese

Con la Rivoluzione francese del 1789 venne data concreta realizzazione agli ideali di *uguaglianza* sociale affermati con l'Illuminismo, dando radicale svolta al sistema fiscale, anche in base alle nuove ricerche economiche e sociali sulle funzioni dello Stato e sui limiti della sua azione<sup>134</sup>.

Tuttavia, alla battaglia condotta sul piano sociale e politica per l'affrancamento dell'uomo dalla condizione di schiavitù e disuguaglianza, non corrispose una svolta in senso pienamente democratico, visto che il suffragio universale, ristretto agli adulti maschi, venne instaurato solo per poco nel 1792, e subito abolito in favore del ristabilimento di quello per censo.

La Rivoluzione cancellò il sistema tributario *regressivo* dell'*ancien régime*, ma ad esso non sostituiva un'imposizione progressiva sul reddito. Nella Costituzione francese dell'anno III, infatti, venne sancito un sistema proporzionale imperniato su tributi reali, il quale, sebbene fosse combattuto dagli estremisti, che propugnavano il sistema progressivo come mezzo per eguagliare le fortune, fu il risultato naturale del pensiero politico ed economico prevalso in quel periodo storico.

L'imposta proporzionale, infatti, era il precipitato diretto della concezione rigidamente *oggettiva* che gli uomini della rivoluzione avevano dell'eguaglianza di tutti i cittadini di fronte alla legge civile e tributaria: un'imposta che, nella sua applicazione, escludeva ogni possibilità di concessione di trattamenti di favore alle persone e alle classi; e che, per via della sua *realità*, colpiva egualmente la "*cosa*" indipendentemente dalla persona del proprietario<sup>135</sup>.

Ciò corrispondeva, come notò Antonio De Viti De Marco, a motivazioni sia politiche, che, consistevano nella «*preoccupazione assorbente (..) di abolire i privilegi personali della vecchia nobiltà e di garantirsi contro il pericolo del loro ritorno*»<sup>136</sup>; sia a ragioni

---

<sup>134</sup> Su cui, cfr WAGNER A., *Sviluppo della scienza delle finanze e della sua letteratura.*, in *Storia e storiografia della finanza pubblica*, in E: Morselli (collezione diretta da), *Storia della finanza pubblica*, Cedam, Padova, 1960, p. 10.

<sup>135</sup> Queste le riflessioni compiute a tal proposito da DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria, op. cit.*, p. 184.

di armonizzazione con la legislazione economica del tempo, che «*si informava al principio della massima produzione e della infinita accumulazione del capitale*»<sup>137</sup>, rispetto alla quale l'imposta proporzionale si rivelava essere quella che meglio assicurava la neutralità tra le forze economiche.

Sulla base dei principi della dottrina fisiocratica venne intrapreso un ambizioso ordinamento della finanza, che doveva dare attuazione all' *impot unique*, l'imposta fondiaria unica, bandiera della scuola fisiocratica. La sua attuazione, tuttavia, si palesò subito come impossibile: neanche il successivo ristabilimento di altre imposte riuscì ad evitare la bancarotta, dalla quale la Francia fu salvata da Napoleone mediante un esteso sistema di imposte indirette, il quale rimase, accanto alle quattro principali imposte dirette (imposta fondiaria, imposta sulle porte e finestre, imposta personale e mobiliare, imposta sulle industrie), tutte proporzionali, la base delle finanze pubbliche francesi<sup>138</sup>.

Napoleone introdusse anche una nuova imposta personale, l'imposta sul valore locativo dell'immobile che, sebbene legato al godimento di un bene, colpì non il bene in sé, ma il bene quale *indice* della capacità individuale di sopportare un aggravio fiscale, aprendo verso l'ammissione del principio di capacità contributiva<sup>139</sup>.

#### IV.1 Emersione del principio di *capacità contributiva* ed introduzione dell'imposta generale sul reddito delle persone fisiche

Il principio di capacità contributiva era stato introdotto, all'interno del dibattito scientifico, dallo scozzese Adam Smith con la pubblicazione del suo studio sulla ricchezza delle nazioni, *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, pacificamente ritenuto alla base dell'economia politica liberale<sup>140</sup>.

---

<sup>136</sup> Cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi*, op. cit., p. 185.

<sup>137</sup> «*In altre parole, i problemi della produzione prevalevano su quelli della ripartizione, e sboccavano naturalmente nel regime tributario proporzionale*», cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi*, op. cit., p. 186.

<sup>138</sup> Cfr. GEFFKCN E., *Storia della scienza delle finanze*, op. cit., p. 41

<sup>139</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 18.

<sup>140</sup> Cfr WAGNER A. che, riguardo all'opera di Smith, ritenne che «*certamente ci diede una economia pubblica abbastanza completa, ma non certo una scienza delle finanze completa, perché nelle sue trattazioni sulla finanza mancavagli tuttora un unico principio direttivo. Fu questa la conseguenza necessaria dell'essere monca e difettosa la sua teoria dello Stato, ossia del disconoscimento totale*

In materia di imposizione, Smith favorì un'imposta proporzionale sul reddito, in quanto: «*i sudditi di ogni stato dovrebbero contribuire a mantenere il governo nella misura più proporzionata possibile alle loro rispettive capacità; cioè in proporzione al reddito di cui essi rispettivamente godono sotto la protezione dello Stato*»<sup>141</sup>

Secondo l'economia pubblica liberista, foraggiata dal pensiero di Smith, la spesa pubblica doveva essere di dimensioni ridotte e contenuti precisi: garantire la difesa, l'ordine pubblico, la giustizia, e le opere pubbliche non suscettibili di tariffazione remunerativa; il resto, sarebbe stato fornito dal libero svolgimento del mercato concorrenziale.

L'attività essenziale richiesta allo Stato era quella di *non interferire* con la libera iniziativa dei privati e quella di *protezione* della proprietà: attraverso le quali, si garantivano le condizioni perché il mercato potesse mantenersi *libero*.

All'interno di una tale concezione, l'imposta era dovuta quale controprestazione di un *beneficio* ricevuto in virtù dell'attività pubblica di *protezione*: il reddito altro non era se non il profitto consentito dalle attività di scambio compiute sul libero mercato. La ripartizione dei carichi pubblici doveva avvenire in proporzione al *beneficio* ritratto dalla partecipazione al libero mercato, ossia, in proporzione al reddito.

Una tale concezione, sebbene renda possibile una tassazione più elevata nei confronti dei redditi più alti, in quanto tassati *in proporzione* alle loro ricchezze, non sollecita, tuttavia, alcuna istanza redistributiva della ricchezza tra i consociati. Infatti, viene fatto notare<sup>142</sup>, come nei paesi in cui dominava la concezione liberista, i temi dell'assistenza ai soggetti in difficoltà e dell'inclusione sociale vengano ricondotti alle attività assistenziali di volontarismo, e non siano, invece, ritenuti compito dello Stato.

Le concezioni di Smith trovarono esecuzione in materia fiscale, e non solo, nell'Inghilterra del primo ministro William Pitt che, in coerenza con il principio del

---

*dell'importanza che lo Stato ha per la vita nazionale, e come esso sia condizione dell'intera economia»* cfr. WAGNER A., *Sviluppo della scienza delle finanze e della sua letteratura*, op. cit., p. 9.

<sup>141</sup> Cfr. SMITH A., *Indagine sulla ricchezza delle nazioni*, lib. V, cap 2, parte 2, p. 997; sul punto vd GALBRAITH J.K., *Storia dell'economia*, op. cit., pp. 85-86.

<sup>142</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 17

*beneficio*, introdusse nuove tasse soprattutto a carico dei più ricchi; tra cui anche tasse suntuarie come quelle sulla servitù, sui cavalli, sulle carrozze e sulle case di lusso.

Le finanze inglesi, fino ad allora in ottimo stato, subirono tuttavia un duro colpo in seguito all'emergenza bellica causata dall'improvvisa guerra contro la Francia di Napoleone.

Fu proprio per le necessità finanziarie che, nel 1799, Pitt diede esecuzione ad una ulteriore proposta di Smith, introducendo un'imposta generale sul reddito. Si trattò della prima imposta con cui veniva tassato il *reddito*, e non il patrimonio, della persona fisica<sup>143</sup>.

L'*income tax* così introdotta era organizzata su ampia base, e su tutti i residenti, e prevedeva esenzioni e riduzioni per persone a carico: tutti i redditi annuali oltre un determinato livello vennero assoggettati ad una tassazione all'1%; i redditi superiori a tale determinato livello vennero tassati secondo una ragione differente e lievemente progressiva, a partire dall'uno sino al 10%<sup>144</sup>.

Nessuno veniva invece tassato sotto la soglia di un reddito determinato, dando attuazione a quella concezione, coerente con le intenzioni di una progressività impositiva, di esentare da tassazione un reddito *minimo*.

Inizialmente, tale *income tax* incontrò grandi opposizioni, soprattutto presso i mercanti e gli industriali. Venne ritenuto che interferisse in modo illiberale con l'iniziativa privata in campo finanziario; ciò che, per il costituzionalismo inglese, rappresentava la lesione di una delle libertà individuali fondamentali; ma venne poi accettata in quanto dovere patriottico in un momento straordinario<sup>145</sup>.

Ad emergenza bellica finita, con la vittoria su Napoleone a Waterloo del 1815, il governo avrebbe voluto mantenerla per ripagare l'ingente debito accumulato, ma venne opposta una grande resistenza da parte dei grandi proprietari, mercanti e banchieri, tale per cui fu abolita nel 1816.

---

<sup>143</sup> Cfr CAMPA G., *Lezioni di Scienza delle finanze*, Utet, 2013, Torino, p. 276.

<sup>144</sup> Cfr la pagina web del Parlamento inglese, voce *War and the coming of the income tax*.

<sup>145</sup> Cfr *Ibidem*.

L'imposta generale sul reddito delle persone fisiche venne, infine, reintrodotta stabilmente in Inghilterra nel 1843<sup>146</sup>.

#### V. L'emersione della «*questione sociale*» a seguito della Rivoluzione industriale. Dal paradigma dell'efficienza a quello dell'*equità* nella distribuzione del prelievo

Nel 1848 venne ripristinato il suffragio universale in Francia, esteso a tutti i maschi adulti, a prescindere dal loro *censo*.

Spesso è stata rintracciata una relazione di causa-effetto tra l'estensione del suffragio e le istanze di progressività nell'imposizione<sup>147</sup>. Tuttavia, il primo progetto di imposta progressiva concretamente avanzato fu respinto con grande decisione.

Questo era stato presentato, nel luglio del 1848, da Proudhon all'Assemblea Nazionale francese: ottenne solo due voti favorevoli e, nell'ordine del giorno dell'Assemblea, venne dichiarato che l'imposta progressiva era «*immorale e sovvertitrice dell'ordine divino e umano*»<sup>148</sup>.

In quegli anni, infatti, l'idea dell'imposizione progressiva era diffusa per lo più negli ambienti rivoluzionari<sup>149</sup> e, perciò, era *ritenuta sovversiva*<sup>150</sup>: essa appariva- peraltro,

---

<sup>146</sup> Venne reintrodotta dal governo di Sir Robert Peel, per ragioni sostanzialmente coincidenti con quelle che portarono alla sua precedente abolizione, consistenti nella difesa dell'iniziativa economica privata. Infatti, la sua reintroduzione era intesa al fine di compensare la rimozione di oneri sull'importazione e l'esportazione su moltissimi prodotti scambiati, in coerenza alle esigenze del libero mercato. In ogni caso, la sua reintroduzione era stata intesa come una misura temporanea; fu solo per via dello scoppio della guerra di Crimea del 1853-56, che il governo si decise a mantenerla: da allora, l'imposta generale sul reddito delle persone fisiche rimase parte del sistema tributario inglese.

<sup>147</sup> Vi fu chi collegò l'affermarsi del principio di progressività all'estendersi del suffragio universale, a cominciare da DE VITI DE MARCO A., che, ritenendo che «*(..) il fenomeno tributario [sia] (...) necessariamente parte di un tutto, [e sia] (...) determinato dalle cause che decidono dell'indirizzo politico*» rilevò che proprio «*con l'influenza politica delle classi popolari, il regime tributario si [sia] avviato verso forme progressive, [le quali] tendono a modificare la ripartizione della ricchezza, in favore delle classi meno fortunate*» cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria, op. cit.*, pp. 183-184.

Infatti, il passaggio da un suffragio ristretto ad uno universale «*dà maggior peso alle classi che stanno alla base della piramide, che sono più numerose (...) costoro, salendo al potere, riescono a portare ineluttabilmente l'imposta su di una base progressiva*», cfr. COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Utet, 1977, p. 400.

<sup>148</sup> Cfr. VANONI E., *Opere giuridiche*, vol. II, Giuffrè editore, Milano, 1962, p. 68, che prende la notizia da PROUDHON P.J., *Proposition relative à l'impôt sur le revenu, présentée le 11 juillet 1848*, Paris 1848. Proudhon, uomo politico ed economista eletto all'Assemblea nazionale nel 1848, mutuava il suo pensiero nel campo sociale da Rousseau, e in quello economico da Smith; sebbene criticasse il sistema capitalistico, non sosteneva l'abolizione della proprietà privata, ma interventi riformistici intesi a realizzare, sul piano della vita economica e sulle tracce della nuova scienza liberistica, l'affrancamento dell'uomo dalla servitù e dalla disuguaglianza.

quale unica proposta in senso fiscale, posto che l'elemento tributario non era affatto ritenuto fondamentale da questi - nel *Manifesto del partito comunista* di Marx ed Engels del 1848, in cui l'imposta progressiva era prevista quale strumento che concorresse a trasferire la proprietà dei mezzi produttivi dai capitalisti alla classe operaia<sup>151</sup>.

Oltre a tali pregiudizi ideologici, la resistenza all'introduzione di un'imposta progressiva si doveva alla concezione, allora dominante nel pensiero finanziario, che identificava nei rapporti tributari una relazione di scambio tra servizio pubblico e imposta, la quale veniva accostata ad un *prezzo* privato. Tale concezione, che faceva capo alla teoria del *beneficio ricevuto*<sup>152</sup>, entrò in crisi, a livello politico, solo quando giunsero a maturità gli effetti, e si evidenziarono le conseguenze *sociali*, della Rivoluzione industriale, sopravvenuta in Inghilterra dopo gli anni Settanta dell'Ottocento.

Infatti, lo sviluppo in senso capitalistico della società, dovuto al passaggio, in molti paesi, da un'economia agricola ad una industriale, fece corrispondere alla enorme crescita della produzione pro-capite la dislocazione e la disgregazione sociale: gli individui abbandonarono in masse le larghe famiglie agricole per raccogliersi nelle fabbriche; sempre più chi rimaneva escluso dal processo produttivo si trovava privato di ogni nucleo di difesa.

La divaricazione sociale, sempre esistita nella storia, assunse tuttavia caratteristiche peculiari e più accentuate all'interno della società capitalista: a differenza della società premonetaria, in cui sarebbe sussistita, invero, la percezione di una responsabilità del superiore verso l'inferiore<sup>153</sup>, le disuguaglianze di ricchezza di tipo capitalistico furono sempre *escludenti*: l'inferiore veniva progressivamente espulso dal novero sociale;

---

<sup>149</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, CEDAM, Milano, 2001, p. 171 nota 75.

<sup>150</sup> SCALINCI C., *Il tributo senza soggetto. Ordinamento e fattispecie*, Padova, 2011, p. 67, cit. da L. CARPENTIERI, *op. cit.*, p. 22.

<sup>151</sup> Cfr. GALBRAITH J.K., *Storia dell'economia, op. cit.*, p.156.

<sup>152</sup> Su cui vedi *infra*.

<sup>153</sup> Cfr. SHACK W.A. e SKINNER E.P., voce *Classi sociali*, 1979, in Dizionario di antropologia, *op. cit.*, p. 173:



inoltre, sono diseguaglianze che crescerebbero su sé stesse, perché il capitale progressivo è sempre da base per l'accrescimento del capitale futuro.

Sebbene con la rivoluzione industriale predominasse una politica a favore del mercato, si ebbe in molti paesi, per effetto dei processi di *urbanizzazione*, una significativa crescita della spesa pubblica. Tale crescita fu tra i fattori che condussero a rafforzare una tassazione indiretta sui beni di prima necessità, ciò che aumentò la percezione delle disuguaglianze di ricchezza tra individui.

Per effetto della crescita della spesa pubblica, unita all'emersione di una *questione sociale*, si prepararono le condizioni, al livello ancora di coscienza sociale, perché venisse assunto a riferimento del prelievo il principio della *capacità contributiva* declinato secondo una ragione *progressiva al reddito*<sup>154</sup>.

Grande ruolo nell'emersione di una *politica tributaria sociale*, ebbe la scienza economica tedesca che si sviluppò a partire da metà Ottocento.

In Germania, infatti, a differenza dell'Inghilterra, dove le teorie giusnaturalistiche avevano intriso di sé i valori costituzionali, predominavano le teorie dell'idealismo hegeliano. Queste, soppiantando le teorie kantiane sul ruolo ristretto dell'azione pubblica, diedero luogo ad una nuova concezione dello Stato e del diritto.

Alle teorie smithiane che sostenevano il libero mercato, e alla concezione utilitaristica<sup>155</sup> affermata nel mondo anglosassone, in Germania di metà Ottocento venne opposto un concetto più profondo e *organico* dello Stato, visto non più come un *male necessario* ma come la *condizione necessarissima ed in pari tempo la forma suprema della vita sociale*<sup>156</sup>.

Da queste opposte concezioni derivarono impostazioni altrettanto antitetiche riguardo ai rapporti pubblici: mentre nel mondo anglosassone, essi venivano ridotti alla funzione di

---

<sup>154</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 17.

<sup>155</sup> L'impostazione *utilitarista* si fondava sulle tre proposizioni del filosofo e giurista Jeremy Bentham, per le quali: scopo dell'azione morale deve essere l'*utilità* (piacere, felicità, benessere) dell'individuo; ogni individuo *conta per uno e non più di uno* e, cioè, l'utilità di *ciascun* individuo vale tanto quella di ciascun altro; scopo dell'azione sociale è quello di «*promuovere la maggiore felicità del maggior numero di individui*». Cfr. BENTHAM J., *An Introduction to the Principles of Moral and Legislation*, 1789, Athlone Press, Londra; cit. da CAMPA G., *Lezioni di Scienza delle finanze*, op. cit., p.86.

<sup>156</sup> « *Il concetto dello Stato, un dì vuoto, è nuovamente colmato.*», cfr. WAGNER A., *Sviluppo della scienza delle finanze e della sua letteratura*, op. cit., p. 12.

*protezione* della proprietà e delle libertà individuali, e, quindi, veniva riconosciuta prevalenza ai diritti individuali anche in materia di imposizione; in Germania, si affermò la priorità dell'interesse generale su quello individuale del singolo, secondo la concezione dell'unità etica dello Stato teorizzata da Hegel, per la quale lo Stato non è la mera somma dei suoi componenti, ma li trascende ed è portatore di proprie istanze *superiori* e preminenti<sup>157</sup>.

Sulla spinta di una tale concezione vennero rivendicate nuove funzioni, di natura *sociale*, all'interno dello Stato che, oltre a produrre un aumento del fabbisogno finanziario, si riflesse in una nuova politica tributaria, una «*politica tributaria sociale*»<sup>158</sup>: che, per mezzo del concorso tributario, mirava a realizzare una distribuzione del reddito nazionale diversa da quella che si verificava nel sistema di libera concorrenza.

La nuova scienza economica tedesca che si andò affermando, non solo riconobbe la connessione organica che esisteva tra l'economia pubblica e l'economia privata- per via della quale, tramite il prelievo fiscale la ricchezza dei privati veniva trasformata in servizi dello Stato-; ma anche l'importanza *sociale* decisiva, e *non solo economica*, che aveva l'ordinamento esistente della proprietà- terra e capitale-, e la divisione del reddito nazionale, nel plasmare i rapporti di forza tra le classi della società industriale<sup>159</sup>.

Si riconobbe allo Stato la capacità di influire- direttamente o indirettamente- sulla distribuzione della ricchezza e sui rapporti sociali: da una parte, mediante l'impiego delle entrate e la redistribuzione della spesa pubblica; dall'altra, mediante la selezione delle contribuzioni da prelevare.

Lo Stato cominciò ad assumere responsabilità nel garantire benessere ai cittadini attraverso la previsione di funzioni non determinabili *a priori* ma tali da garantire

---

<sup>157</sup> Cfr. BORIA P., *Diritto tributario, op. cit.*, p. 14.

<sup>158</sup> Cfr. WAGNER A., *Sviluppo della scienza delle finanze, op. cit.*, p. 14.

<sup>159</sup> Cfr. WAGNER A., *Sviluppo della scienza delle finanze e della sua letteratura, op. cit.*, p. 13. Per l'A., il fatto che fuori dalla scienza tedesca si trovassero assai meno le tracce di questa fase della scienza delle finanze era da imputare, in primo luogo, al «*concetto insufficiente dello Stato*», cfr. *op. cit.*, p. 15, mentre invece in Germania esisteva «*un continuo e profondo senso dello Stato*», cfr. *op. cit.*, p. 12; in secondo luogo, al «*falso attaccamento alle generalità della scuola di Smith*» che regnava in Inghilterra e nell'Europa del nord, cfr. *op. cit.*, p. 15.

soddisfazione ai molteplici bisogni degli individui: attraverso un atteggiamento legislativo che è stato definito di *politica dei benefici speciali a favore delle classi popolari*<sup>160</sup>, ad indicare *l'edificio* di legislazione sociale che si risolveva in interventi a favore del lavoro, della sanità e dell'istruzione pubblica, della previdenza sociale.

Queste iniziative in campo politico vennero connesse, in campo tributario, all'emersione dei primi sistemi di esenzione tributaria a favore dei consumi popolari, che cominciarono ad essere esentati dalle imposte indirette, e dei piccoli redditi, che vennero esentati dalle dirette per mezzo della previsione del *minimum* di sopravvivenza<sup>161</sup>.

Si stabilizzarono le nuove teorie fiscali che, mettendo in luce i *pericoli sociali* connessi alla formazione e all'accentramento delle grandi fortune, sostituirono all'*efficienza* come criterio base della tassazione quello dell'*equità*<sup>162</sup>. Il principale criterio di ripartizione delle imposte divenne, quindi, quello della *capacità contributiva*, e non più quello del *beneficio*<sup>163</sup>.

Tuttavia, dal momento che ci sono diversi modi di declinare il concetto di capacità contributiva<sup>164</sup>, esso venne applicato nel senso della progressività solo a partire dal Novecento inoltrato; mentre per tutto l'Ottocento continuarono a prevalere tributi reali e proporzionali<sup>165</sup>.

---

<sup>160</sup> Cfr. DE VITI DE MARCO A. per il quale l'insieme di queste misure «[condusse alla] *imposizione progressiva, che [diventò] fenomeno tributario correlativo del nuovo indirizzo generale di politica economica, in cui i problemi della ripartizione [dominarono] su quelli della produzione.*», cfr. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziarie, op. cit.*, p. 187.

<sup>161</sup> Ciò in quanto, come notava DE VITI DE MARCO, tale politica sociale, risolvendosi in un aumento di spese pubbliche a carico di tutti i contribuenti, e per evitare che tale aumento venisse, poi di fatto, pagato dalle stesse classi sociali a cui si riferiva, necessitava di essere integrata da opportune integrazioni, come, appunto, la previsione di esenzioni fiscali e del reddito minimo.

<sup>162</sup> Il *principio dell'equità* «tiene conto delle speciali condizioni del caso singolo, e quindi richiede la ripartizione delle imposte secondo la *potenzialità economica* del contribuente. Da ciò scaturiscono i postulati di far gravare l'imposta più sul reddito stabile, anziché su quello fluttuante, come pure di esonerare dall'imposta chi ha appena il minimo della sussistenza», cfr. BERZOLHEIMER F., *La teoria delle imposte nelle differenti fasi della cultura giuridica, op. cit.*, pp. 160-161.

<sup>163</sup> Cfr. WEBBER G. e WILDAVSKY A., *a History of Taxation and Expenditure in the Western World*, Simon and Schuster, New York, 1968, p. 320, cit. da G. MARONGIU, *op. cit.*, p. 172.

<sup>164</sup> Su cui vedi *infra*.

<sup>165</sup> come rileva EINAUDI L., *Principi di scienza delle finanze*, in *La riforma sociale*, Torino, 1952, p. 141, "il secolo XIX può essere chiamato il secolo della imposta reale".

La «*distribuzione reale delle imposte*»<sup>166</sup> era stata preferita per via del convincimento diffuso della pericolosità delle tasse personali e per i suoi pregi: l'astrazione dalla persona che percepisce i redditi; la localizzazione nel territorio della fonte produttiva di reddito; l'impossibilità delle doppie imposizioni; l'adozione di aliquote proporzionali; l'applicabilità delle ritenute alla fonte; e, soprattutto, per ragioni riconnesse alla *esattezza dell'accertamento*<sup>167</sup>.

Fu per via di questi connotati che i tributi reali e proporzionali si imposero sul finire del XVIII secolo e per quasi tutto il XIX<sup>168</sup>.

L'unica eccezione venne rappresentata dall'Inghilterra dove, già a fine Ottocento, nel 1894, venne introdotta un'imposta sul reddito complessivo con aliquote progressive, sebbene innestata all'interno di un sistema che presentava in maggioranza tributi reali e proporzionali

Anche nell'Italia preunitaria vi furono, peraltro, eccezioni in questo senso<sup>169</sup>. Ma, in ogni caso, si trattò di casi marginali, a fronte dell'ordinarietà con cui si imposero, per quasi tutto il XIX secolo, i tributi reali e proporzionali.

---

<sup>166</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., p. 170.

<sup>167</sup> Se è vero, come rilevava BERZOLHEIMER F., che « *Gli ostacoli, che il limitato potere della conoscenza umana oppone all'attuazione assoluta della giustizia, nell'imposta consistono precipuamente nelle difficoltà inerenti all'esatto accertamento dei redditi. Nell'applicazione delle imposte le considerazioni tecniche relative al constatamento preciso dei redditi (soprattutto la massima assicurazione possibile contro la frode) inducono a realizzare i postulati dell'equità nella ripartizione delle imposte, non con un'imposta generale (sul patrimonio, o generale sulle entrate), bensì a mezzo di molteplici tasse dirette ed indirette* », cfr. BERZOLHEIMER F., *La teoria delle imposte nelle differenti fasi della cultura giuridica*, op. cit., p. 161.

<sup>168</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., p. 170.

<sup>169</sup> Vd le eccezioni ricordate da MARONGIU G., come l'imposta progressiva sulle finestre nella repubblica ligure e l'imposta sul patrimonio nella repubblica romana, cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., p. 160.

## VI. Il dibattito scientifico sulla progressività: dal criterio del beneficio a quello della capacità contributiva

Le posizioni elaborate dagli economisti per individuare il giusto carico tributario possono essere ricondotte a due teorie diverse denominate teoria dello *scambio fiscale* o della *controprestazione* o, anche, del *beneficio*, e la teoria della *capacità contributiva* o dell'*equità fiscale*. Esse derivavano da una famosa massima di Adam Smith, secondo la quale: «*Il soggetto di ogni Stato deve contribuire al sostegno del Governo quanto più possibilmente in proporzione alle sue rispettive capacità, vale a dire in proporzione al reddito di cui ciascuno gode sotto la protezione dello Stato*»<sup>170</sup>

Da tale affermazione gli studiosi di finanza pubblica ricavarono le caratteristiche di un *buon sistema tributario*, che distribuisce il peso delle imposte tra i cittadini in maniera *equa*. I due requisiti richiesti furono, dunque, che la tassazione avvenisse in conformità ai *benefici* ricevuti dall'utilizzo dei beni pubblici e dalla protezione dello Stato, e in linea con la *capacità di pagare* dei cittadini stessi. Per Smith, peraltro, sia il criterio della capacità di pagare, sia dei benefici ricevuti, venivano misurati con lo stesso metro di misurazione, il *reddito*.

In seguito, i due requisiti furono discussi e approfonditi in modo distinto, anche per l'influenza di due separate tradizioni culturali<sup>171</sup>

La teoria del *beneficio*, o dello *scambio*, sviluppata dalla economia classica, prevalse nel pensiero finanziario fino a metà Ottocento. Essa collegava le imposte, ossia le entrate del bilancio pubblico, con le spese realizzate dallo Stato<sup>172</sup>.

Fu in base alla teoria del *beneficio* che quando, nel 1848, Proudhon presentò un progetto di imposta progressiva all'Assemblea nazionale francese, esso fu duramente respinto<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> Cit. da CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze, op. cit.*, p.357

<sup>171</sup> *Ibidem*.

<sup>172</sup> La spiegazione più raffinata dell'*imposta-beneficio*, si ebbe nel 1919 con la soluzione proposta da Lindahl. Dalla stretta connessione tra imposte e spesa pubblica venne derivata, tra l'altro, la regola tradizionale del *bilancio in pareggio*, vale a dire che la contabilità pubblica è *in regola* quando entrate e spese sono in pareggio, come in una famiglia. Tale principio del *pareggio* del bilancio dello Stato rimase un dogma del buon governo dello Stato fino a quando le teorie di J. M. Keynes (1936) non vennero assimilate dalle classi politiche del governo, cioè subito dopo la seconda guerra mondiale. Cfr GALBRAITH J.K., *Storia dell'economia, op cit*, p. 247 e ss.

Tale concezione ricostruiva il fenomeno tributario come un rapporto sinallagmatico tra il contribuente e lo Stato dove, a fronte di un *beneficio* ricevuto dal godimento di prestazioni pubbliche, veniva pagata un'imposta *equivalente* a tale utilità: in sostanza, l'imposta pagata era il *prezzo* del bene pubblico.

Alla base di una tale interpretazione vi era una idea del rapporto Stato- contribuente in termini di *scambio volontario* che, per mezzo di un approccio semi-contrattualistico delle relazioni sociali, sosteneva che la ripartizione delle imposte dovesse commisurarsi al *beneficio marginale* che i cittadini ricevevano liberamente dal godimento dei beni e dei servizi pubblici<sup>174</sup>. Come è stato spesso considerato, un principio tale non lascia spazio ad alcuna visione *solidaristica* nell'ambito delle relazioni sociali<sup>175</sup>.

Fu per mezzo di tale teoria che si fornì pilastro *teorico* all'imposizione proporzionale: diversamente- veniva sostenuto- se l'imposta è il *prezzo* del servizio pubblico erogato dallo Stato, e, se il godimento del servizio è in rapporto diretto al reddito, un'imposta progressiva, la cui aliquota, cioè, aumenta con l'aumentare del reddito, avrebbe rappresentato un aggravio ingiusto del contribuente ed un manifesto attacco al principio della proprietà<sup>176</sup>.

Come era emerso nel seguito del dibattito dottrinario<sup>177</sup>, la teoria dell'imposta-prezzo si reggeva su di una premessa la cui assunzione era però manifestamente opinabile: e, cioè, che il vantaggio che si ritraeva dal godimento dei servizi dello Stato sarebbe cresciuto *proporzionalmente* al crescere della ricchezza disponibile, in quanto più si è ricchi, tanto più si sarebbe stati in condizione di ottenere dall'attività statale soddisfazioni maggiori rispetto a quelle ottenibili da chi si trovava in situazioni economiche inferiori. Tuttavia, a livello di osservazione empirica, era vero semmai

---

<sup>173</sup> Su cui vedi *supra*, paragrafo V di questo Capitolo.

<sup>174</sup> Cfr. CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze, ult. op. cit.*, p. 275.

<sup>175</sup> «...l'idea di una relazione commutativa tra il profitto ottenuto dalle spese pubbliche e la sopportazione delle imposte, si risolve nella proclamazione solenne della legge dell'egoismo nell'amministrazione pubblica e nella negazione dei principi di solidarietà sociale.» Cfr VANONI E., *Opere giuridiche*, vol. 1, F. Forte e C. Longobardi (a cura di), Giuffrè editore, Milano, 1961, p. 67

<sup>176</sup> Queste, in sostanza, le argomentazioni sostenute avverso la proposta di imposta progressiva avanzata da Proudhon da A. Thiers (*De la propriété*, 1848) e G. Du Puynode (*De la monnaie, du crédit et de l'impôt*), cfr VANONI E., *Opere giuridiche*, vol 1, *op. cit.*, p. 68.

<sup>177</sup> Cfr VANONI E., *Opere giuridiche*, vol. 1, *op. cit.*, p. 71.

l'opposto, e cioè, che *meno* si disponeva di reddito, *più* diventava vantaggioso ricorrere al servizio pubblico: erano proprio i cittadini più poveri quelli che ricevevano maggior vantaggio dalla spesa pubblica.

In base a queste riflessioni, gli oppositori della teoria dello scambio aggiunsero che sarebbe stato *ingiusto* se avessero dovuto pagare di più proprio quelli che disponevano di meno reddito<sup>178</sup>.

La teoria dello scambio, pertanto, spogliata dalla premessa per la quale il *beneficio* cresce col crescere del reddito, poteva spingersi a giustificare anche un'imposizione *regressiva*.

Dalla seconda metà dell'Ottocento, la scarsità del gettito ottenuto con il metodo dell'imposta-prezzo e, soprattutto, il continuo ampliamento dei servizi e delle strutture fornite dalla collettività, fecero emergere l'impossibilità operativa del principio del *beneficio*<sup>179</sup>; e forzarono un'evoluzione verso un requisito che svincolasse la distribuzione delle imposte da quella della spesa pubblica.

Da un'ipotesi già presente all'interno del criterio della *controprestazione*, germinò il *principio della capacità contributiva* (*ability to pay*, nella letteratura anglosassone) : che ciascun individuo compie acquisti e consumi grazie al proprio *potere d'acquisto*, vale a dire secondo il proprio reddito o ricchezza. Questa assunzione permise di tassare direttamente gli individui sulla base delle risorse possedute- reddito e patrimonio- e di fondare la tassazione dei cittadini su un generale principio di *equità*, cioè di *solidarietà*, e non solo in relazione all'uso o beneficio ricavato dalla spese collettive<sup>180</sup>.

---

<sup>178</sup> John Stuart MILL fece l'esempio dell'uomo debole di corpo e di spirito, che ricava maggior vantaggio nella protezione sociale, che non un uomo robusto od intelligente, eppure sarebbe ingiusto se dovesse pagare di più. Cfr MILL J.S., *Principi di economia politica*, tomo II, cap II, par. 3. Sul punto vd anche VANONI E., *Opere giuridiche*, vol. 1, *op cit.*, p.71., che scrive «..il povero che ha maggior bisogno del ricco dell'aiuto dei suoi concittadini, e che gode, in uno Stato civile indubbiamente dei servizi pubblici, in rapporto al patrimonio, più del ricco, dovrebbe essere chiamato a sopportare un'imposta relativamente inferiore a quella del ricco».

<sup>179</sup> Impossibilità dovuta, da una parte, alla difficoltà di *assegnare* agli individui i benefici ricavati dalla spesa pubblica al fine di ripartirne gli oneri; e dall'altra, alla *indivisibilità* di alcune spese pubbliche: quelle relative ai c.d. *beni pubblici puri*-di cui un esempio è il bene pubblico della *giustizia*. Cfr CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze*, *op. cit.*, p. 358.

<sup>180</sup> Cfr CAMPA G., *Lezioni*, *op. cit.*, pp. 275-276.

Fu in base al criterio della *capacità contributiva* che nacque e venne giustificata l'imposizione diretta sul reddito, prima introdotta in via straordinaria in Inghilterra nel 1799, per opera di William Pitt<sup>181</sup>, e poi in via stabile dopo la prima guerra mondiale.

La teoria della capacità contributiva, approfondita principalmente dagli economisti inglesi e tedeschi, tra cui Adolph Wagner, ebbe come punto di partenza il contributo di John Stuart Mill sul criterio del *sacrificio uguale* e si fondava su due assunti: che gli individui che hanno *uguale* capacità di pagare le imposte debbano essere tassati in modo *eguale*, cioè nella *stessa misura*: è questa l'attuazione del principio di *equità orizzontale*; e che, gli individui con *diversa* capacità contributiva debbano invece essere colpiti dall'imposizione in modo *diverso*, in modo che l'imposta gravi maggiormente sui contribuenti più ricchi a beneficio di quelli più poveri, secondo il principio di *equità verticale*.

---

<sup>181</sup> Su cui vedi *supra* in questo Capitolo, paragrafo IV.1.



## VII. Le teorie del *sacrificio* soggettivo: tentativi di fondare scientificamente il principio di progressività.

Al contrario del concetto di *beneficio*, a cui poteva conferirsi valenza concreta, quello di capacità contributiva era un concetto evanescente, che non poteva essere definito in modo oggettivo, in quanto l'attitudine a concorrere alle spese pubbliche mediante la forza economica del contribuente dipese, a lungo, da valutazioni soggettive<sup>182</sup>. Dalla sua misurazione per mezzo di metodologie interpretative diverse può, infatti, risultare l'applicazione, indifferentemente, di un'imposta progressiva, proporzionale, o addirittura regressiva.

Tali teorie interpretative che si ponevano l'obiettivo di *misurare* la capacità contributiva furono dette del *sacrificio*, in quanto consideravano la tassazione come un sacrificio del cittadino. Tale concetto misurava l'utilità perduta, o *disutilità*, per effetto dell'imposta, e si poneva in relazione inversa al reddito: a parità di somma nominale prelevata, quanto maggiore era il reddito, tanto il *sacrificio* subito da una sua diminuzione era considerato inferiore.

Il *sacrificio* subito dal cittadino per opera del prelievo fiscale poteva essere riguardato in chiave equitativa, cioè in termini di sacrificio *uguale* o *proporzionale*, oppure in chiave utilitarista, che, sommando algebricamente i sacrifici individuali, mirava ad ottenere un sacrificio *minimo complessivo*.

Di queste tre teorie del sacrificio, solo la terza, quella del sacrificio *minimo complessivo* conduceva necessariamente al principio di progressività; mentre, le altre due potevano variamente condurre ad un'imposta progressiva, proporzionale, o, addirittura, regressiva.

Fu proprio la mancanza di un collegamento necessario tra ciascuna di queste teorie e l'ipotesi della progressività; la diversa progressività a cui poteva condurre ciascuna teoria e, quindi, il problema, a monte, della scelta di *quale* teoria applicare che, unitamente ai dubbi sulla stessa fondatezza scientifica del principio del sacrificio,

---

<sup>182</sup> Tanto che, negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore della Costituzione, il principio di capacità contributiva, racchiuso nell'art 53 ,co. 1 Cost., veniva definito come una "*scatola vuota*", su cui vedi *infra*, Capitolo 2, paragrafo II.

portarono al suo superamento, e all'accoglimento della progressività su basi di mera opportunità politica-sociologica<sup>183</sup>.

Nel 1848 John Stuart Mill fu il primo, nella sua opera *Principi di economia politica*, *Principles of political economy*, ad individuare nell'*uguaglianza del sacrificio* il criterio guida per ripartire il carico tributario tra contribuenti con diversi livelli di reddito. Tale principio dimostrava che le imposte sul reddito, per essere equamente ripartite, dovessero essere tali da infliggere ai cittadini un *sacrificio uguale*, ossia tali da sottrarre ad ogni cittadino una somma di utilità *equivalente* a quella sottratta agli altri.

Quello che Mill mirava a dimostrare era che un sacrificio uguale dei cittadini avrebbe dato luogo a una distribuzione dell'imposizione tale da *minimizzare* il sacrificio totale della collettività<sup>184</sup>. Inoltre, pur accogliendo le ipotesi di esentare da tassazione un livello minimo di sussistenza- che venivano proposte dall'economista utilitarista Bentham-Mill contestava la progressività nell'imposizione, scorgendo in essa molteplici effetti negativi di disincentivo economico verso la propensione al lavoro e agli investimenti. Il tema della redistribuzione delle ricchezze, che veniva percepito come non centrale dall'economista inglese, veniva relegato all'attenzione di altri mezzi impositivi fuori da quelli sul reddito, come le imposte di successione<sup>185</sup>.

Il principio del *sacrificio uguale* di J. Stuart Mill fu approfondito negli ultimi decenni dell'Ottocento in parallelo con lo sviluppo dell'analisi dell'*utilità marginale*, su cui si basò il criterio proposto nel 1889 dall'olandese Cohen Stuart del *sacrificio proporzionale* all'utilità totale.

---

<sup>183</sup> Cfr. COSCIANI C., *Scienza delle finanze, op.cit.*, p. 400 e ss.

<sup>184</sup> Tale approccio suggerì in seguito uno spostamento dal concetto di un'*equa* distribuzione del sacrificio a quello di una sua distribuzione *efficiente*, cioè un sacrificio totale *minimo*. Cfr. PALADINI R., *Alcuni aspetti del dibattito sui principi del sacrificio tra autori italiani op. cit.*, p. 87.

<sup>185</sup> Anche Antonio DE VITI DE MARCO giunse a giustificare, ma, solo sotto un aspetto di analisi *prima facie*, la progressività per i soli redditi di eredità. Diversamente, infatti, rispetto ai redditi da lavoro- e in generale a quelli che abbisognano di un qualsiasi *sforzo* per essere prodotti-, dovesse tenersi conto di tali *costi* necessari per la loro produzione, i quali, diversamente dai *benefici marginali* ricavati dal reddito, crescono al crescere della ricchezza. «Quindi per la ricchezza ereditata è applicabile, nei riguardi dell'erede, la legge delle valutazioni marginali decrescenti perché, mancando il costo di produzione come altro termine di confronto, la valutazione delle successive dosi del patrimonio è misurata soltanto dalla scala di intensità dei bisogni, che è decrescente.» Cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria, op. cit.*, pp. 177-179.

La teoria del sacrificio proporzionale di Cohen Stuart si basava sul concetto di *uguaglianza del sacrificio proporzionale*: l'imposta *equa* doveva provocare ad ogni contribuente un sacrificio di utilità *proporzionale* all'utilità totale che egli ricavava dal proprio reddito: solo con tale criterio venne per la prima volta fornita giustificazione economica alla progressività.

Il concetto di *utilità marginale*, che fu alla base della teoria marginalista diffusasi in ambito economico tra il 1870 e il 1890, produsse una radicale trasformazione nella teoria del valore sino ad allora vigente, prevalendo sulla metodologia classica- di Smith e Ricardo- e marxista, e assunse, da allora, un posto centrale nel discorso economico.

La sua elaborazione era stata resa possibile dalla scoperta in ambito matematico e, dalla successiva adozione nelle teorie economiche, del calcolo infinitesimale. Il concetto di *utilità* marginale, per mezzo della c.d. rivoluzione marginalista, diventò- ed è tutt'ora- la misura del valore dei beni, stabilendo il valore di questi in base alla loro capacità di fornire *utilità*: la misura del valore economico dei beni dipende dal grado di soddisfazione dei bisogni dell'uomo, ed è tanto più elevato quanto maggiore è l'intensità del bisogno e quanto maggiore la scarsità dei beni.

Il valore economico dei beni divenne *relativo*, in quanto dipendeva dalla scarsità delle risorse, e *soggettivo*, in quanto rimesso alla valutazione degli individui rispetto ai loro bisogni.

Tale cambiamento di paradigma rispetto alla teoria classica che, facendo dipendere il valore dei beni da quello dei fattori utilizzati per produrli, definiva il valore dei beni economici in modo *oggettivo*, cioè indipendentemente dalle scelte individuali, produsse, nel pensiero economico, la perdita di interesse nei confronti del fenomeno dello sviluppo della produzione- centrale durante la rivoluzione industriale-, a vantaggio dei problemi su come *allocare* le risorse *già* date; e, condusse alla *individualizzazione* del discorso economico: scomparivano i soggetti collettivi e le classi politiche, per lasciar posto all'individuo *singolarmente* considerato.

Successivamente, nell'analisi economica emerse che l'andamento dell'utilità marginale seguiva una crescita *decrescente*, in modo che all'aumentare del consumo di un bene l'utilità che ne derivava cresceva bensì, ma in misura via via minore. La scoperta della

regola<sup>186</sup> della *decrescenza* dell'utilità marginale fu centrale per innestare il dibattito sulla progressività: proprio sulla sua base si fondò la teoria della progressività di Cohen Stuart. Egli argomentò che, se l'utilità marginale fosse stata *costante*, allora sarebbe stato esatto, come si era sino ad allora fatto, far derivare dal criterio dell'eguaglianza del sacrificio proporzionale la *proporzionalità* dell'imposizione; ma, essendo emersa, invece, l'evidenza di un andamento *decescente* dell'utilità, allora l'imposta avrebbe dovuto seguire una ragione progressiva, e non proporzionale<sup>187</sup>.

### VII.1 La critica alla teorie sulla progressività della dottrina italiana

L'elaborazione dell'imposta progressiva sul reddito compiuta da Cohen Stuart si diffuse anche in Italia<sup>188</sup>, dove inizialmente venne svalutata dagli studiosi, in quanto la sola ipotesi della decrescenza dell'utilità marginale del reddito non venne ritenuta sufficiente a dimostrare la progressività sulla base del principio del sacrificio proporzionale.

In particolare, veniva rilevata la difficoltà di collegare la capacità contributiva all'andamento dell'utilità marginale: questa poteva essere valida solo se si fosse ammessa la misurabilità e la confrontabilità delle funzioni di utilità individuali, che fu invece criticata da De Viti De Marco e da Einaudi in base alla teoria del *no bridge* per la quale veniva smentita ogni possibilità di effettuare confronti interpersonali di utilità e, quindi, di confrontare i sacrifici- in termini di uguaglianza, proporzionalità e minimo complessivo- che l'imposta avrebbe richiesto a ciascun contribuente<sup>189</sup>.

---

<sup>186</sup> Tra le altre trasformazioni che il marginalismo produsse nel pensiero economico fu il ritenere l'economia una *scienza esatta* e considerarne i meccanismi al pari di *leggi naturali*. Cfr. GALBRAITH J.K., *op. cit.*, p. 138.

<sup>187</sup> Cfr. PALADINI R., *Alcuni aspetti del dibattito sui principi del sacrificio tra autori italiani, op. cit.*, p. 63.

<sup>188</sup> Il contributo del 1889 di A. J. COHEN STUART alla giustificazione dell'imposta progressiva venne tradotta in italiano da Achille Loria e pubblicata in *Contributo alla Teoria della Imposta Progressiva sul Reddito*, in Biblioteca dell'Economia, V serie, vol. XV, 1890. Ciò sta a dimostrare gli intensi contatti scientifici tra economisti europei e la profondità di contributi italiani nella seconda metà dell'Ottocento e i primissimi anni del Novecento, prima della censura compiuta dal regime fascista. Cfr. PALADINI R., *Alcuni aspetti, op. cit.*, p. 64-66.

<sup>189</sup> Cfr. DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria, op. cit.*, pp. 176-177.

Per rendere più equo il prelievo si fece largo nel pensiero finanziario l'opportunità di introdurre la deduzione di un livello minimo di reddito, che consentiva di non assoggettare ad imposta i redditi appena sufficienti a garantire il *minimo vitale*.

In quegli anni, molta attenzione suscitò il pamphlet politico del Professor T. Martello<sup>190</sup>, dove, svalutando i risultati di Cohen Stuart, la progressività venne definita come principio antidemocratico e impossibile da praticare<sup>191</sup>. In particolare, si tentava di smentire l'esistenza di beni *superflui* da contrapporre a beni *necessari* alla sopravvivenza, in quanto, si sosteneva, non esistevano bisogni umani che potessero dirsi *fittizi* ma, essendo *tutti* i bisogni *reali* per il solo fatto di essere avvertiti soggettivamente come tali, tutti i beni sono *necessari*. Si tentava, così, di destituire di fondamento una delle ragioni tradizionalmente riconnesse alla giustificazione della progressività nell'imposizione: ossia la necessità, per ragioni di equità fiscale, di esentare da tassazione i beni *necessari*, da cui era poi derivata l'esenzione dei redditi *minimi*.

A fine Ottocento emerse anche un terzo criterio con lo scopo di dare contenuto applicativo al principio della capacità contributiva: quello del *sacrificio marginale uguale* elaborato dall'economista inglese Edgeworth<sup>192</sup>. Con tale teoria venne sostenuta la necessità di un'imposizione *fortemente progressiva*.

Assunta un'utilità marginale decrescente per tutti i contribuenti, la perdita di utilità per la *collettività* era certamente minore ponendo l'imposta sui redditi più elevati, perché la loro utilità marginale è inferiore all'utilità marginale dei redditi meno abbienti.

Se portato alle estreme conseguenze, il criterio del *sacrificio marginale uguale* avrebbe comportato il *livellamento* dei redditi dei cittadini sottoposti ad un'imposta sul reddito. Tale conclusione teorica non ebbe alcuna applicazione pratica sulle imposte sul reddito, a causa degli effetti negativi che essa avrebbe determinato sulla produzione.

A parte quest'ultimo criterio del *sacrificio marginale uguale* di Edgeworth, i criteri del sacrificio non davano luogo necessariamente ad un'imposta progressiva, perché il risultato dipendeva sempre dall'andamento dell'utilità marginale decrescente che, pure

---

<sup>190</sup> *L'imposta progressiva in teoria e in pratica*, pubblicato a Torino nel 1895.

<sup>191</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., pp. 182-184.

<sup>192</sup> Cfr. EDGEWORTH F.Y., *The pure theory of taxation*, in *The Economic Journal*, 1897. Sul punto vd. CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze*, op. cit., p. 363.

assumendosi uguale per tutti i contribuenti, avrebbe potuto avere inclinazioni diverse e non calcolabili *a priori*, conducendo indifferentemente ad imposte progressive, proporzionali o addirittura regressive.

La ripartizione delle imposte in base al principio del sacrificio, richiedeva, innanzitutto, che ciascun contribuente pagasse un'imposta commisurata al *livello* del proprio reddito, secondo una *discriminazione quantitativa* tra livelli di reddito. In una prima approssimazione, tale criterio sarebbe potuto semplicemente essere espresso nel senso che all'aumentare del reddito il contribuente avrebbe dovuto pagare un'imposta *più elevata*: da tale riflessione risultava che anche per mezzo di un'imposta *proporzionale*, con aliquota costante (*flat-rate tax*), il contribuente che avesse disposto di un reddito triplo rispetto ad un altro, avrebbe pagato effettivamente un'imposta tre volte più elevata.

Tuttavia, altre motivazioni sorressero il principio della capacità contributiva come direttrice per un'imposizione progressiva.

Innanzitutto, assumere la capacità contributiva come base dell'imposizione significava prendere come parametro del pagamento d'imposta non solo il livello del reddito- ossia, in base ad argomentazioni di mera *discriminazione quantitativa* del reddito- ma anche tutti gli effetti secondari e complementari collegati con il reddito stesso: per esempio, l'accesso al sistema creditizio è collegato in senso crescente al livello di reddito<sup>193</sup>; inoltre, si scoprì che il reddito è sottoposto ad una legge detta del *rendimento crescente* (*law of increasing returns*), che vuole che un reddito, se investito, produce rendimenti crescenti al crescere del suo ammontare<sup>194</sup>.

---

<sup>193</sup> Cfr. CAMPA G., *Lezioni*, op. cit., p. 363.

<sup>194</sup> Tale legge venne portata alla ribalta nel dibattito italiano di fine Ottocento per opera della diffusione del saggio dell'economista americano SELIGMAN E.R.A., *Progressive taxation in theory and practice*, American economic association, Baltimora, 1894, p. 191, nel quale l'autore, dopo aver passato in rassegna le teorie della progressività, si dichiarava scettico sulla forza di convinzione dei principi del sacrificio uguale e proporzionale, e riprendeva l'affermazione già presente in A SMITH (book 1 bh. 9) «*a great stock, though with small profits, generally increases faster than a small stock with great profits. Money, says the proverb, makes money. Whn you have got a little, it is often easy to get more. The great difficulty ist o get that little.*». Sul punto vd. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p.20.

In Italia, la fatica che caratterizzò l'emersione del principio di progressività fu bene illustrata dal pensiero di Luigi Einaudi: questi, inizialmente, si dichiarò a favore del principio del sacrificio proporzionale di Cohen Stuart, accogliendo le ragioni per una progressività *moderata* nelle imposte sul reddito<sup>195</sup>; successivamente, se ne allontanò, e si avvicinò alle posizioni di De Viti De Marco che difendeva l'imposizione proporzionale, in quanto, colpendo obiettivamente la ricchezza, e *non* la persona del suo detentore, si sarebbe mantenuta quanto più neutrale rispetto ai principi di massimizzazione nella produzione e nell'accumulazione di capitale<sup>196</sup>.

Le obiezioni avanzate da Einaudi alla progressività nell'imposizione erano le stesse che accumulavano tutte le critiche più frequenti al principio del sacrificio: consistenti, cioè, nell'impossibilità di operare confronti interindividuali tra le utilità dei cittadini, secondo la tesi del *no bridge*<sup>197</sup> che, in sostanza, svuotava di valore scientifico il criterio del sacrificio; e, nella diversa progressività cui davano luogo i tre criteri proposti, che produceva il problema ulteriore della scelta tra di essi.

Tenendo conto di queste osservazioni che obiettavano alle fondamenta del principio del sacrificio, il quale per definizione deve essere *misurabile* e *confrontabile*, in genere la conclusione fu che la progressività dell'imposizione sul reddito personale- in base ad una *discriminazione quantitativa* dei redditi- non potesse essere desunta dai principi di utilità marginale, ma dovesse essere accolta sulla base di argomentazioni fondate su ragioni *politico-sociologiche* emerse dallo sviluppo storico e culturale della classe dirigente di ciascun paese<sup>198</sup>.

---

<sup>195</sup>« Potremmo concludere provvisoriamente che la formula del sacrificio proporzionale tradotta in norma legislativa (..) è una formula la quale si presenta come abbastanza accettabile, perché tiene conto del sentimento abbastanza diffuso nella popolazione, il quale si manifesta nel vecchio proverbio, secondo cui il più forte porta il debole in materia di imposte» Cfr. EINAUDI L., *Corso di scienza delle fin*, Torino, 1926, p. 96, sul punto vd. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 21.

<sup>196</sup> Cfr, in particolare, Antonio DE VITI DE MARCO, per il quale «il principio dell'eguaglianza dei sacrifici- su cui si fondava l'edificio teorico dell'imposizione progressiva-, correttamente interpretato non dà la dimostrazione dell'imposta progressiva. (..) In altre parole, (..) ne sarebbe resa impossibile l'attuazione, per l'impossibilità teorica di confrontare le scale progressive autonome dei vari contribuenti e per l'impossibilità tecnica di stabilire imposte progressive diverse per ogni contribuente» cfr. *Principi di economia finanziaria*, ristampa della 2 ed., Torino, 1953, pp. 176-177.

<sup>197</sup> La tesi del *no bridge* (*non vi è ponte*) era stata la tradizionale critica che gli *ordinalisti* opponevano alle teorie del sacrificio; essa sosteneva l'inesistenza di alcun metro e misura dell'utilità del reddito *comune* a più cittadini.

Questo approccio di *interpretare*, ossia *spiegare*, l'evoluzione storica e politica delle collettività organizzate, tipico del pensiero economico dell'Europa continentale nella prima metà del Novecento, invece di quello volto a *giustificare* i meccanismi organizzativi della collettività sulla base di principi precostituiti<sup>199</sup>, poté forse trovare approdo nel pensiero del filosofo statunitense John Rawls, sulla cui base si giunse a giustificare la progressività in base a logiche filosofiche del tutto diverse da quelle economiche fondate sul principio dell'utilità marginale decrescente<sup>200</sup>. Infatti, il suo saggio *A Theory of Justice*, pubblicato nel 1971, ebbe un'enorme influenza anche sugli economisti, in quanto propose in termini nuovi il modo con cui gli individui stabiliscono i loro rapporti interpersonali all'atto di formare la collettività.

Con Rawls il problema della giustizia, che sino ad allora nell'economia del benessere utilitarista non era stato separato da quello della *massimizzazione* dell'utilità aggregata della società, venne trattato come un concetto importante di per sé<sup>201</sup>. Il concetto di giustizia venne costruito attorno a due principi fondamentali: quello dell'*uguale libertà*, secondo il quale «ogni persona deve aver accesso al più ampio sistema di uguali libertà fondamentali compatibilmente con un simile sistema di libertà per gli altri»; e quello di *differenza*, secondo il quale è da preferirsi una distribuzione eguale, a meno che non esista un'altra che avvantaggi tutti<sup>202</sup>.

Il filosofo statunitense, seguendo la teoria filosofico-politica del *contratto sociale*, come patto tra i cittadini posto a fondamento della società, immaginò una situazione originaria in cui gli individui, ignari della loro posizione presente e futura, abbiano dovuto porre una *regola costituzionale* fondamentale che li proteggesse: di conseguenza, al momento della decisione sul tipo di imposta da adottare, la regola più vantaggiosa per tutti

---

<sup>198</sup> Cfr. COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, op. cit., p. 400.

<sup>199</sup> Cfr. COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, op. cit., p. 399.

<sup>200</sup> Cfr. RAWLS J., *A theory of justice*, Harvard University press, 1971, seconda ed. 1999.

<sup>201</sup> Nell'introduzione al primo capitolo, infatti, egli afferma «*Justice is the virtue of social institutions, as truth is of systems of thought. A theory however elegant and economical must be rejected or revised if it is untrue; likewise laws and institutions no matter how efficient and well-arranged must be reformed or abolished if they are unjust. Each person possesses an inviolability founded on justice that even the welfare of society as a whole cannot override. For this reason justice denies that (..) the sacrifices imposed on a few are outweighed by the larger sum of advantages enjoyed by many*», cfr. RAWLS J., *A theory of justice*, op. cit., p. 3.

<sup>202</sup> Cfr. RAWLS J., *A theory of justice*, op. cit., p. 60. Traduzione libera.



diventò quella del criterio del *maxmin*: secondo il quale, si doveva massimizzare la posizione dell'individuo con il più basso livello di utilità.

Nel caso dell'imposta sul reddito personale, il criterio del *maxmin*, esigendo che l'individuo più svantaggiato- ossia, con livello di utilità inferiore- sia tassato solo dopo che l'imposta abbia sottratto la maggiore utilità dell'individuo con reddito più elevato, potrebbe essere assunto come valido innovatore dei criteri del *sacrificio* di fine Ottocento nel rifondare le ragioni per una *progressività* nell'imposizione diretta<sup>203</sup>.

---

<sup>203</sup> Come pone in rilievo DALLERA G., in COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, B. Bises, G. Campa, G. Dallera, R. Paladini, Utet, Torino, 1991, p. 152. Sul punto vd CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze*, *op. cit.*, p. 364.

## VIII. Il faticoso cammino verso la progressività in Italia

Con l'Unità d'Italia, avvenuta nel 1861, il governo della Destra storica avviò un processo di unificazione tributaria del paese<sup>204</sup>, condotto sotto la vigenza dello Statuto albertino, che si affermò quale Carta costituzionale di tutto il Regno.

Lo Statuto albertino era improntato a valori essenzialmente liberali e, all'art 25, sanciva il dovere per tutti i *regnicoli* di contribuire «*indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*».

Sebbene la lettera della norma facesse espresso riferimento ad un concetto di imposizione *proporzionale* e, venga notato da alcuni, come «*nelle costituzioni liberali non [trovassero] ingresso principi come quello, accolto invece nella nostra Costituzione, della progressività dell'imposizione*», in quanto, il costituzionalismo liberale, nel suo statuto ideale, sia «*saldamente ancorato all'idea che il sistema fiscale [debba] essere privo di finalità redistributive*»<sup>205</sup>; c'è anche chi invece ritenne che l'art. 25 venisse già letto in senso progressivo<sup>206</sup>, e, a sostegno di ciò, viene posto in evidenza come, già prima dell'avvento della Costituzione, venissero introdotti alcuni tributi ad aliquote progressive, sebbene di natura complementare a quelli reali e proporzionali.

Anche a voler escludere che l'art. 25 dello Statuto venisse letto in senso rigidamente non progressivo, in ogni caso, sul presupposto che «*la giustizia vorrebbe la progressione, la certezza esige la proporzione*»<sup>207</sup>, e, cioè, per via di tutti i pregi di semplicità, chiarezza, generalità ed esattezza che venivano riconosciuti al sistema reale e proporzionale, i governi che si alternarono, dovendo far fronte all'enorme debito

---

<sup>204</sup> Il sistema fiscale del Regno d'Italia era nato con chiari segni di solidità se, come riferisce Gianni Marongiu: «*Nel quindicennio di governo della Destra Storica fu costruito un sistema tributario, anzi "il" sistema tributario italiano, perché ad esso fu data quella fisionomia che ha mantenuto fino ai giorni nostri.* » Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali, op. cit.*, p. 66.

<sup>205</sup> Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996, p. 206.

<sup>206</sup> Come riteneva Gianni Marongiu, che scrisse che dell'imposizione personale e progressiva sul reddito delle persone fisiche «*non ebbe paura la Destra storica che, per bocca di Sella, Minghetti, di Scialoja, ne comprese le profonde ragioni e la sua compatibilità con lo Statuto albertino*», in particolare Quintino Sella che introdusse l'imposta comunale sulla famiglia, un tributo moderatamente progressivo. Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali, op. cit.*, Introduzione, p. XVI.

<sup>207</sup> Cfr. PESCATORE M., *La logica delle imposte*, Torino, 1867, p. 17; sul punto vd MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali, op. cit.*, p. 67.

pubblico ereditato dagli Stato preunitari<sup>208</sup>, scartarono a lungo le varie proposte emerse di introduzione di un unico tributo personale e progressivo.

L'unificazione tributaria del Regno si raggiunse, per quanto riguardò le imposte dirette, con l'introduzione, con legge n. 1830 del 1864, dell'imposta unica sulla ricchezza mobile. Questa, liquidata sulla base della dichiarazione del contribuente stesso, introdusse, sul modello della legislazione inglese allora vigente della *income tax*, la *discriminazione qualitativa* tra redditi. Non si riferiva, cioè, al reddito *complessivo* netto posseduto da ciascuna persona fisica, ma ai singoli redditi netti ricavati da singole fonti: escluso il reddito derivante da cespiti immobiliari, il reddito veniva suddiviso in reddito da capitale (*reddito perpetuo*); da capitale e da lavoro (*reddito misto*); e da lavoro dipendente (*reddito temporaneo*). In base alla natura della fonte produttiva, si individuava un diverso imponibile secondo, rispettivamente, il 100, il 75 e il 62,5%, dunque con una tassazione più leggera per i redditi da lavoro dipendente, attuando così una *discriminazione qualitativa* tra redditi.

L'imposta era, peraltro, proporzionale, in ragione di un'unica aliquota dell'8% e veniva applicata all'imponibile che avesse superato un *minimo esente*.

Nella *discriminazione qualitativa* tra redditi e nel *minimo esente*, che caratterizzano l'imposta di ricchezza mobile, è, da alcuni, riconosciuto un accenno di progressione<sup>209</sup> in quanto, distinguendo i redditi per categorie e tassando ciascuna categoria separatamente e in misura differenziata, si scorgerebbe un *segnale indiretto* nel senso della progressività.

La ragione dell'accoglimento di una discriminazione tra redditi in ragione della loro fonte, piuttosto che con riferimento alla *persona* del detentore e, quindi, il rifiuto di un'imposta sul reddito complessivo, veniva peraltro motivata con il diffuso convincimento della pericolosità delle tasse personali e per i molteplici pregi delle imposte reali<sup>210</sup>: primo tra tutti, la facilità e l'economicità dell'indagine amministrativa.

---

<sup>208</sup> Scrive lo storico napoletano Giustino Fortunato: «L'unità d'Italia è stata e sarà – ne ho fede invitta – la nostra redenzione morale. Ma è stata, purtroppo, la nostra rovina economica. Noi eravamo, il 1860, in floridissime condizioni per un risveglio economico, sano e profittevole. L'unità ci ha perduti.» da FORTUNATO G., *Carteggio 1865-1911*, Laterza, 1978, P. 64.

<sup>209</sup> Cfr MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., p. 177.

L'introduzione di un'imposta sul reddito complessivo del contribuente avrebbe, infatti, presupposto condizioni economiche e finanziarie più floride di quelle che presentava l'Italia post-unitaria, dove a lungo il problema centrale che occupava la politica tributaria fu il faticoso ridimensionamento dell'enorme debito ereditato dagli Stati preunitari e accumulato in seguito alle guerre di indipendenza.

Come scrisse Francesco Saverio Nitti, nel 1903, le imposte dirette reali erano *indispensabili* ad un paese povero, essendo l'unico strumento con cui si potesse colpire il reddito alla fonte e senza eccezioni o mitigazioni personali<sup>211</sup>; e, osservava, che se nei paesi più ricchi le imposte personali e progressive stavano assumendo un'importanza crescente «*ciò non [era] tanto merito di una finanza più illuminata ma di una condizione di cose migliore e più vantaggiosa*»<sup>212</sup>.

Mentre, quindi, l'introduzione di un solo tributo personale e progressivo appariva di impossibile realizzazione, diversa fu la sorte del sistema tributario locale che, fissato all'interno di un sistema in cui non vi era *separazione* tra le casse degli enti locali e dell'erario, fu caratterizzato, a partire dal 1868, da un tributo moderatamente progressivo sull'agiatezza dei nuclei familiari<sup>213</sup>: l'imposta di famiglia o *focatico*, introdotta dal ministro delle Finanze Quintino Sella.

Tale imposta colpiva un elemento indefinito di ricchezza, che non sembra poter essere definito come reddito: infatti l'applicazione del tributo veniva effettuata per lo più con riferimento all'agiatezza presunta, dedotta dall'importanza delle spese compiute e dal tenore di vita, piuttosto che in considerazione del reddito accertato<sup>214</sup>.

Il ministro Sella, nella sua opera di riconduzione del bilancio nazionale al pareggio, introdusse anche un aggravamento dell'imposta patrimoniale sulle successioni, e una

---

<sup>210</sup> Peralto, rispetto alla natura stessa dell'imposta di ricchezza mobile, la dottrina appare divisa: « (...) alcuni definendola personale, altri reali, altri mista, altri ora personale ora reale secondo che sia riscossa mediante ruoli o mediante ritenuta diretta» così ad avviso di GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1960, p. 320; sul punto vd anche CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 23.

<sup>211</sup> Cfr. NITTI F.S., *Principi di scienza delle finanze*, Librato editore, Napoli, 1922, consultato sul sito archive.org, p. 388.

<sup>212</sup> Cfr. NITTI F.S., *Principi*, op. cit., p. 395.

<sup>213</sup> Che si mantenne anche in seguito all'introduzione, a livello erariale, dell'imposta complementare nel 1923.

<sup>214</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 23.

grande imposta indiretta sui consumi che divenne presto molto impopolare: l'imposta sul c.d. *macinato*. Fu un'imposta dall'effetto fortemente regressivo nella distribuzione dell'onere in quanto colpiva senz'altro i consumi di prima necessità. L'avversione verso questa imposta, reputata gravemente lesiva dell'equità tributaria, fu tra i fattori che condussero alla fine del governo della Destra nel 1876.

Solo negli ultimi decenni dell'Ottocento, per le migliorate condizioni economiche del Paese che, dal 1876 aveva raggiunto il pareggio di bilancio, «*si attenuarono il fascino e la necessità delle sole imposte proporzionali*»<sup>215</sup>e, al contempo, gli studiosi contribuirono a rendere scientificamente rispettabile il principio di progressività<sup>216</sup>. Per queste ragioni, ottenne nuovo vigore l'opinione, «*frutto del prevalere delle correnti democratiche sulla fine del secolo XIX*», che l'imposta progressiva sul reddito fosse coerente «*con le finalità di giustizia protese a liberare le classi meno abbienti di parti del carico tributario*»<sup>217</sup>.

Tuttavia, nonostante l'imposta personale progressiva occupasse sempre più l'attenzione degli accademici, e avesse preso piede nelle scelte concrete di grandi paesi come l'Inghilterra, dove, nel 1894, venne adottata l'imposta sul reddito complessivo con aliquota progressiva al crescere del reddito imponibile<sup>218</sup>, i Cantoni Svizzeri, l'Olanda, molti stati tedeschi, la Prussia, l'Austria e le città anseatiche<sup>219</sup>; in Italia si mantennero forti remore alla sua introduzione.

Divampato il dibattito sulla progressività- originato dalla diffusione delle opere dell'olandese Cohen Stuart<sup>220</sup>-si scatenarono le obiezioni: esse risiedevano innanzitutto

---

<sup>215</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali, op. cit., Introduzione*, p. XVII.

<sup>216</sup> Su cui vedi *infra*.

<sup>217</sup> Cfr. D'ALESSIO G., *Ancora dell'imposta progressiva*, in *Rivista italiana per le scienze giuridiche*, 1897, pp. 207-208.

<sup>218</sup> È la *comprehensive income tax* che, poi, settanta anni dopo, venne assunta dalla Commissione Cosciani, istituita per la riforma tributaria, come modello dell'IRPEF.

<sup>219</sup> In Prussia, dove l'ordinamento tributario era rimasto sostanzialmente immutato per tutto il secolo XIX, tra il 1891-93 il ministro Miquel aveva introdotto un'imposta progressiva sul reddito che prevedeva l'esenzione di un *minimum* di esistenza, e una complementare sul patrimonio. Analoga opera fu realizzata in Austria, dove già da lungo tempo per richiesta una riforma dell'*Einkommensteuer*: l'imposta unica personale e progressiva sull'entrata venne introdotta nel 1896 sostituendosi a quella reale sui singoli redditi. Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali, op. cit.*, pp. 178-181.

<sup>220</sup> Su cui vedi *supra*.

nella « *incapacità di comprendere la sua [dell'imposta progressiva] matrice liberale e l'idoneità ad essere una concreta risposta a diverse istanze sociali e politiche* »<sup>221</sup>.

Scarsissima fu, poi, l'attenzione pubblica con cui si accolsero i primi progetti concreti con cui si avanzava l'ipotesi di un'imposta progressiva<sup>222</sup>, come nel caso del progetto presentato da Giovanni Giolitti nel suo primo governo del 1892, e poi perfezionato dal Ministro Gagliardo un anno più tardi, che venne lapidariamente qualificato, da una dottrina che aveva all'epoca molto risalto, di « *tendenza socialista* »<sup>223</sup>

Giolitti, muovendo dalla constatazione che molte imposte, specialmente quelle comunali sul consumo di generi alimentari di prima necessità, gravassero egualmente tanto sulle classi abbienti che su quelle popolari, propose due leggi: una per modificare la tassa sulle successioni, l'altra per stabilire un'imposta progressiva, complementare a quella sulla ricchezza mobile, sopra coloro che avessero un reddito netto superiore a lire 5.0000<sup>224</sup>.

Tale progetto puntava non solo a ristabilire l'equilibrio di bilancio- principale preoccupazione di quegli anni, in quanto il debito pubblico si attestava nuovamente su di una somma superiore a quella di ogni altro paese europeo, come rilevava lo stesso Giolitti- ma anche a porre le premesse per una diversa redistribuzione del carico fiscale. Infatti, era ben chiaro come, in un sistema imperniato su imposte reali e proporzionali, un'imposta progressiva non solo avrebbe agito come un elemento compensatore della sperequazione nascente dalla differente incidenza dei tributi sui consumi, ma sarebbe stata una utile integrazione dell'imposizione sui redditi: avrebbe colpito anche redditi goduti in Italia ma provenienti da fonti estere, che dalle imposte vigenti a carattere reale non potevano essere colpiti; avrebbe permesso di tener conto delle altre imposte e sovraimposte gravanti sul reddito; avrebbe ammesso la detrazione delle quote destinate

---

<sup>221</sup> Come ritiene MARONGIU G., *Storia dei tributi, op. cit., Introduzione*, XVI

<sup>222</sup> Come rileva MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali, op. cit.*, p. 187.

<sup>223</sup> Cfr MARTELLO T., *L'imposta progressiva. In teoria e in pratica*, UTET, 1895, p.2-3. Tale pamphlet politico, diretto a contestare le prime teorie scientifiche sulla progressività che, a quel tempo, stavano dividendo il dibattito politico, incentra le sue obiezioni, tra l'altro, sulla presunta incompatibilità di un tale principio con l'art 25 dello Statuto albertino.

<sup>224</sup> Cfr. GIOLITTI G., *Discorsi extraparlamentari*, Einaudi, Torino, 1952, p. 138., cit. da G. MARONGIU, *op. cit.*, p. 65.

all'assicurazione sulla vita e contro la malattia; avrebbe reso possibile graduare il peso tributario in relazione ai carichi di famiglia<sup>225</sup>.

Il progetto, sviluppato tecnicamente dal ministro delle finanze Gagliardo nel 1893, prevedeva l'istituzione di un'imposta sull'entrata che, aggiungendosi ai tributi diretti dello Stato e degli enti locali, avrebbe colpito in modo differente la diversificata capacità contributiva dei singoli.

Si trattava di un tributo sulla rendita complessiva netta di ogni persona fisica da affiancare ai tributi reali diretti: i diversi redditi sarebbero stati assunti per il loro ammontare imponibile e non per il netto salvaguardando, così, la *discriminazione qualitativa* dei redditi introdotta dalla legge sulla ricchezza mobile; e prevedeva diverse aliquote secondo un andamento progressivo, fino ad un massimo del 5% per i redditi superiori a lire 100 mila<sup>226</sup>.

Tuttavia, la presentazione di un tale progetto per la discussione in Parlamento venne bloccata a causa delle improvvise dimissioni di Giolitti, e non venne riassunta dal successivo governo Crispi.

Nell'ottica di un risanamento del bilancio nazionale, anche Sidney Sonnino, sia ministro del Tesoro che delle Finanze nel governo Crispi, elaborò un piano affinché si riuscisse a gravare su tutte le forme di ricchezza secondo un principio di *equità*; e, tuttavia, tale piano venne superato da un accordo parlamentare diretto, piuttosto, a valorizzare la già esistente imposta di famiglia comunale secondo l'inserimento di diciotto aliquote di andamento progressivo<sup>227</sup>.

A livello statale, infatti, ragioni molto forti continuarono a militare in senso ostativo all'introduzione di un'imposta personale progressiva: in primo luogo, lo scoppio della questione della piccola proprietà contadina indusse i politici del tempo, «*alla ricerca dell'appoggio di una borghesia agricola in grado di stabilizzare la situazione politica*»

---

<sup>225</sup> Considerazioni riprese da MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., pp. 177-178.

<sup>226</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., p. 67.

<sup>227</sup> Da alcuni si invocava un uso socialista della tassa di famiglia perché essa «*sarebbe una vera e propria imposta progressiva sul reddito introdotta senza tante dispute, senza tanti preamboli e si risolverebbe in una più giusta distribuzione dei carichi comunali*»

<sup>227</sup> Cfr. CICCOTTI E., *I socialisti alla conquista del potere amministrativo*, in *Critica sociale*, 1892, p. 164.

ad abbondare l'idea della progressività che «*mal [avrebbe] consenti[to] la protezione complessiva di un ceto*»<sup>228</sup>

Alla posizione dei socialisti, che sostenevano l'introduzione di un'imposta unica, personale e progressiva<sup>229</sup>, faceva da riscontro quella dei liberisti che, in polemica ideologica contro la progressività, vedevano in essa una ulteriore espansione dello Stato interventista; altri, ricordando le radici teoriche delle due diverse impostazioni-stesso prezzo per lo stesso servizio indipendentemente dal reddito, per i sostenitori della proporzionalità; uguaglianza del sacrificio, invece, per i sostenitori della progressività- affermarono che la teoria della proporzionalità meglio garantiva il rigore nell'applicazione dei tributi<sup>230</sup>; altri ancora difesero la intangibilità delle imposte reali per via di tutti i loro pregi, riassumibili nei valori della certezza, esattezza e chiarezza.

Quando, all'inizio del Novecento, si insinuarono dubbi sempre più crescenti anche sulla presunta scientificità del *principio del sacrificio uguale*<sup>231</sup> - che, secondo le tesi della scuola olandese, avrebbe dovuto condurre alla progressività- si diffuse la conclusione che essa costituisse piuttosto il contenuto di una scelta *politica*, e come tale dovesse essere accolta sulla base di argomentazioni fondate su ragioni *politico-sociologiche* emerse dallo sviluppo storico e culturale della classe dirigente di ciascun paese.

Proprio una diversa scelta politica, sollecitata dal fermento dei movimenti socialisti, si collocò alla base dei diversi progetti che vennero presentati, nel corso di quasi quindici anni, con l'obiettivo dell'istituzione di un nuovo tributo generale, personale e progressivo. La maggior parte di questi progetti vennero presentati o durante uno dei quattro governi della Sinistra storica di Giovanni Giolitti o, comunque, durante il suo Ministero dell'interno, come nel governo Zanardelli.

Giolitti era stato accusato, rispetto al problema della riforma tributaria, di aver prospettato una *finanza democratica livellatrice*<sup>232</sup>. Per Giolitti, infatti, la causa più

---

<sup>228</sup> Cfr CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 28.

<sup>229</sup> Il punto 22 del programma minimo approvato al Congresso di Roma del partito socialista, nel 1890, prevedeva di riformare il sistema fiscale sulla base dell'imposta unica progressiva e globale sui redditi e sulle successioni. Cfr. CICCOTTI E., *I socialisti alla conquista del potere amministrativo*, op. cit., p. 150

<sup>230</sup> Così PESCATORE M. nella sua opera *La logica delle imposte del 1867*, cit..

<sup>231</sup> Tali obiezioni provennero, in particolare, dalla teoria del *no bridge*, di cui esponente italiano fu Antonio DE VITI DE MARCO, su cui vedi *infra*.



grave del malessere finanziario, risiedeva nel fatto che il peso delle imposte ricadesse per lo più sulle classi più povere, secondo un sistema tributario «*progressivo a rovescio*» che, invece di colpire la «*ricchezza vera*» si concentrava su imposte indirette sui consumi. Queste, non distinguendo tra consumi voluttuari e di prima necessità—come l'imposta sul *macinato*, ma anche quella sul petrolio e il sale—pesavano allo stesso modo sul ricco e sul povero<sup>233</sup>.

Tuttavia, nonostante ricevesse, rispetto a queste proposte, il consenso dei socialisti<sup>234</sup>, nessuno dei suoi progetti per l'introduzione di un tributo personale e progressivo fu realizzato.

Nel 1901, il ministro delle finanze del governo Zanardelli, Leo Wollemborg, presentò al Consiglio dei Ministri un progetto che progettava l'istituzione di un'imposta sul reddito globale<sup>235</sup>, sul modello di quella adottata in Prussia a seguito della riforma del 1892-1893.

La nuova imposta globale, sulle orme dell'esistente imposta prussiana sul reddito e dell'ultimo progetto francese di imposta globale Caillaux, si riteneva sarebbe stata destinata ad «*un gettito certo e crescente*» in quanto, basandosi sull'insieme dei redditi di ogni natura, avrebbe seguito «*lo sviluppo generale della ricchezza del paese*»<sup>236</sup>. Tuttavia, il progetto Wollemborg non venne accettato dal Consiglio dei Ministri, e il Ministro Wollemborg si dimise.

---

<sup>232</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., p. 138.

<sup>233</sup> Cfr. GIOLITTI G., *Dalle carte di Giovanni Giolitti*, Feltrinelli, 1962, Milano vol II, p. 74

<sup>234</sup> Il movimento socialista non venne ostacolato da Giolitti, ma accettato come dato di fatto della società contemporanea, con l'obiettivo di poterlo meglio controllare. Infatti, a differenza della politica di Sonnino, che vedeva nei socialisti un elemento sovversivo e a questi si opponeva duramente, Giolitti cercò di inglobare le istanze socialiste nei suoi programmi per meglio poterle controllare, in modo che «*l'avvento di queste classi, invece di essere come un turbine distruttore, riuscisse a introdurre nelle istituzioni una nuova forza conservatrice*», cfr. GIOLITTI G., *Dalle carte di Giovanni Giolitti*, op. cit., p. 121.

<sup>235</sup> Che avrebbe dovuto affiancare un'imposta diretta complementare sui capitali e società industriali ed una generale sul consumo del vino. Invece, ai Comuni sarebbero rimaste le imposte dirette reali su terreni fabbricati, industrie, commerci e professioni, ma abolita l'imposta di famiglia e quella sul valore locativo; anche i dazi sul consumo sarebbero stati aboliti salvo quelli sulle carni e alcuni materiali da costruzione. Cfr. documento intitolato *Progetti finanziari di Wollemborg respinti dal Consiglio dei Ministri il 31 luglio 1901 (presenti tutti i ministri)*, pubblicato in *Dalle carte di Giovanni Giolitti*, vol II, p. 74.

<sup>236</sup> Cfr. *Ibidem*.

Il tentativo di istituire un'imposta generale sull'entrata venne rinnovato dal ministro delle Finanze Majorana che, a differenza del progetto Wollembrog, la propose quale tributo comunale che, solo in un secondo momento sarebbe dovuto passare allo Stato; e assumeva come soggetto passivo la famiglia<sup>237</sup>.

Era a base progressiva, secondo l'idea di una *moderatissima traslazione* tra ceti da realizzare secondo prudenza e opportunità<sup>238</sup>. Il progetto, deferito dalla Camera ad una commissione speciale, venne respinto nel 1907.

Il successivo progetto, diretto all'istituzione di un tributo personale e progressivo, fu quello presentato nel 1909 dal ministro Lacava durante il terzo governo Giolitti. Si voleva creare un'imposta tesa a colpire le maggiori fortune in funzione correttiva rispetto alle sperequazioni create dal sistema esistente. Il progetto recuperava in gran parte il disegno di legge proposto nel 1893 dal ministro Gagliardo e, come questo, assumeva come soggetto passivo della futura imposta progressiva la singola persona, e non il nucleo familiare<sup>239</sup>. Ad essere colpito era il reddito complessivo (nella sua accezione di *reddito-entrata*<sup>240</sup>) oltre un minimo esente di 5 mila lire, secondo una breve scala di progressione che partiva dall'1% per cento, fino ad un massimo del 6%, per le rendite superiori a 200 mila lire. Alla base della valutazione stavano i singoli redditi *netti* e non quelli imponibili: non osservando, con ciò, il principio della *discriminazione qualitativa* che, a partire dalla legislazione introduttiva dell'imposta sulla ricchezza mobile del 1864, aveva sempre rappresentato una costante dei diversi progetti. Anche questo progetto- come quello del 1893 che veniva preso a modello- non poté essere accolto in quanto Giolitti si dimise.

Durante il quarto governo Giolitti, venne elaborato un ulteriore progetto, ad opera del ministro delle Finanze Luigi Rava, il quale prevedeva l'istituzione di un'imposta sul reddito che colpisse i nuclei familiari secondo una larghissima base e una andamento

---

<sup>237</sup> Per la determinazione della base imponibile, si sarebbero sommati i redditi dei componenti, salve speciali deduzioni rapportate al numero dei membri della famiglia tassata e salvo anche il minimo esente fissato a seconda della popolazione dei singoli comuni. Cfr. *Atti parlamentari*, Camera, Atti stampati, XXII Leg., Stampato n. 339-340.

<sup>238</sup> *Ibidem*.

<sup>239</sup> *Progetto del 18 novembre 1909*, in *Atti parlamentari*, Leg. XXIII, Sessione 1909, Stampato n. 236

<sup>240</sup> Su cui vedi *infra*, Capitolo 3.II.

accentuatamente progressivo: superato un minimo di reddito esente, le aliquote seguivano una progressione che dall'1, 50% arrivava sino al 20%<sup>241</sup>.

Tale progetto, pure accolto da una convinzione unanime nel ritenere l'imposta progressiva *coerente con i principi di solidarietà e capace di dare elasticità al sistema tributario*<sup>242</sup>, non ebbe, come gli altri progetti, successo.

Solo dopo la prima guerra mondiale vennero introdotte le prime aliquote progressive a livello di tributi erariali: col regio decreto n.3602 del 1923 venne istituita l'imposta complementare progressiva sul reddito globale e, contestualmente, abrogate le imposte comunali sulla famiglia e sul valore locativo. Tuttavia, tale imposta, come viene notato, sebbene formalmente prevedesse aliquote progressive, per via della previsione di varie esenzioni legali e per la diffusione di fenomeni elusivi ed evasivi, finì per avere un impatto molto limitato, lasciando che il sistema, nel suo complesso, continuasse ad essere improntato alla proporzionalità<sup>243</sup>.

Gli effetti della guerra sulla tassazione<sup>244</sup> furono evidenti nella Francia della prima guerra mondiale, la quale, nel 1914, adottò per la prima volta un'imposta progressiva sul reddito quando, per effetto della riforma realizzata dal primo ministro Joseph Caillaux dopo un duro scontro parlamentare vinto dalla sinistra, trovò effettiva affermazione il principio dell'uguaglianza *sostanziale*. Da quel momento venne sancito il diritto di tutti di accedere gratuitamente ai servizi pubblici, e il dovere associato di concorrere al loro finanziamento secondo la capacità contributiva di ciascuno<sup>245</sup>.

In Italia, invece, solo «*con la Costituzione divenne giuridica e morale quella progressività che appena un secolo prima fu ritenuta sovversiva*»<sup>246</sup>.

---

<sup>241</sup> Cfr. MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali*, op. cit., p. 152.

<sup>242</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 22.

<sup>243</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 29.

<sup>244</sup> Come nota l'economista GALBRAITH, «:Prima del 1914 le tasse, comparate ai livelli moderni, erano state insignificanti» e avanza l'opportunità di parlare di *effetto della guerra sulla tassazione*. Cfr. GALBRAITH J.K., *Storia dell'economia*, op. cit., p. 277.

<sup>245</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 19 nota 53.

<sup>246</sup> Cfr. SCALINCI C., *il tributo senza oggetto. Ordinamento e fattispecie*, Padova, 2011, p. 37. Sul punto vd. anche CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 27.



## Capitolo 2. La progressività nella prassi costituzionale

### I. Il fondamento solidaristico e la vocazione alla redistribuzione emergente dal disegno costituzionale

Secondo un'autorevole dottrina<sup>247</sup>, nella Costituzione troverebbe soluzione l'apparente antinomia connessa alla dialettica libertà-autorità presente nelle due principali tradizioni costituzionali moderne di matrice liberale, quella giusnaturalista di tradizione anglosassone, e quella statualista od organicista di derivazione tedesca.

All'interno di tali tradizioni, infatti, il rapporto dell'individuo con lo Stato veniva ricostruito in termini di necessaria opposizione: nell'un caso, l'interferenza dell'azione statale veniva ridotta in funzione delle libertà private, alle quali era riconosciuta primaria valenza assiologica, sintetizzata nella garanzia costituzionale della *liberty and property clause*; nell'altro caso, in conseguenza della ricostruzione quasi metafisica del soggetto-Stato, la superiorità assoluta riconnessa all'autorità statale determinava una posizione di soggezione dei cittadini-sudditi.

La nostra Costituzione, assumendo il valore della solidarietà come principio strutturale dell'ordinamento economico, politico, sociale<sup>248</sup>, avrebbe superato, pur senza rinnegarle, sia la concezione utilitaristica propria del liberalismo classico, sia, e più decisamente, quella autoritaria.

Il concetto di dovere di solidarietà, consacrato nel testo dell'art. 2 Cost., oltre a rappresentare, infatti, «*un dato non riscontrabile in alcuna delle Costituzioni contemporanee degli stati di democrazia classica*»<sup>249</sup>, avrebbe condotto, secondo la dottrina che si intende qui riprendere, al progressivo superamento della «*immagine di individuo*» che risultava presupposta nella concezione liberale.

Tale superamento si ebbe, primariamente, concependo la piena realizzazione dell'individuo, e riconnettendo la tutela della dignità umana, ad una dimensione

---

<sup>247</sup> Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996, pp. 152 ss.

<sup>248</sup> Cfr. *ult. op. cit.*, p. 183.

<sup>249</sup> Cfr. *ult. op. cit.*, p. 163, che rileva come in nessuna delle altre costituzioni occidentali il sostantivo *dovere* venga accompagnato, come nella nostra costituzione, dal predicato *di solidarietà*.

collettiva e sociale: ciò che emerge, in particolare, dall'art. 2 Cost., prima parte, dove si afferma che «*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo, sia nelle formazioni sociali in cui si svolge la sua esistenza*» .

Attribuendo valore alle formazioni sociali, la nostra Costituzione riconosce solennemente l'esistenza di ordinamenti intermedi tra lo Stato e l'individuo: ciò che mancava ad entrambe le concezioni tradizionali del costituzionalismo liberale che, avendo assolutizzato gli interessi di un'entità al costo di quelli dell'altra- ora gli interessi individuali, ora quelli statali- avevano astratto l'individuo dalla dimensione sociale, *atomizzandolo*, nella versione utilitaristica inglese ed *assoggettandolo* all'autorità statale, in quella organicistica di matrice prussiana<sup>250</sup>.

Il recupero della dimensione intersoggettiva non avviene tuttavia negando il valore autonomo dell'individuo, che continua ad essere tutelato attraverso la preservazione del catalogo di diritti civili già comuni al costituzionalismo liberale, ma riconoscendo l'accrescimento comune che deriva dalla correlazione tra questo e la collettività<sup>251</sup>. Ciò avviene riconoscendo e tutelando il valore del legame sociale e, allo stesso tempo, riconnettendovi la previsione di *responsabilità* nei confronti della società: la reciproca correlazione tra l'individuo e il contesto sociale in cui si sviluppa la sua personalità avviene mediante il riconoscimento di una dinamica tra diritti sociali e doveri inderogabili di solidarietà.

Mentre la tradizione liberale classica, adottando come valore supremo quello della libertà privata, intendeva il legame sociale come un limite, la Costituzione lascerebbe trasparire la possibilità di intendere il legame sociale e la responsabilità ad esso inerente come una *condizione* per la realizzazione della libertà<sup>252</sup>.

---

<sup>250</sup> Come esprime efficacemente ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, op. cit., p. 158, entrambe le tradizioni costituzionali avevano tralasciato l'*ontologia sociale* dell'individuo.

<sup>251</sup> Cfr. BALDASSARRE A., *Diritti inviolabili*, in *Diritti della persona e valori costituzionali*, Giappichelli, Torino, 1997, pp. 12 e ss. evidenzia come il concetto di persona assunto in Costituzione, sebbene tuteli il singolo in quanto individuo, estende la sua tutela oltre la individualità «*poiché la sua essenza assiologica, su cui si fonda il suo complessivo valore primario, è data anzi dalla intersoggettività, dalla socialità*». Ciò è dimostrato dal fatto che i diritti sociali godono del carattere dell'invulnerabilità, mentre, per esempio, così non può dirsi rispetto al diritto di proprietà e di iniziativa privata, tutelati dall'art. 41 Cost., che, secondo la dottrina maggioritaria, non sono diritti inviolabili, al contrario di quanto previsto nello Statuto albertino del 1848.

L'evoluzione costituzionale ha compiuto il passaggio da una libertà *negativa*, intesa come libertà dalle interferenze statali, propria di una concezione utilitaristica dei rapporti intersoggettivi, ad una libertà concepita in termini positivi, definita come *libertà sociale*<sup>253</sup>, che si compie mediante un processo di *liberazione dalla privazione*<sup>254</sup>.

L'individuo diviene centro di imputazione di diritti sociali<sup>255</sup> che, aggiungendosi al catalogo di diritti civili già comune al costituzionalismo liberale, sono riconosciuti come *inviolabili*, e riconnessi a dei doveri *inderogabili*.

Come emerge in particolare dalla struttura dell'art. 2 Cost., diritti e doveri costituiscono *lati inscindibili*<sup>256</sup> gli uni degli altri: ai doveri *inderogabili* di solidarietà- tra cui, ai sensi di una interpretazione sistematica tra l'art 2 Cost. e l'art 53, rientra anche il dovere tributario- sono *inscindibilmente* connessi i diritti *inviolabili* della persona.

Il dovere tributario perde il carattere di eccezionalità che gli era stato sino ad allora riconnesso<sup>257</sup>, e diviene, nell'esperienza costituzionale, un dovere *inderogabile* di solidarietà<sup>258</sup>.

Posto che i diritti sociali necessitano di una copertura finanziaria per essere attuati (il c.d. *costo dei diritti*<sup>259</sup>), il dovere tributario viene riconnesso al progetto di

---

<sup>252</sup> Cfr. A. BALDASSARRE, *op. cit.*, p. 7 e ss.

<sup>253</sup> Definizione ripresa da BALDASSARRE A., *Diritti inviolabili*, *op. cit.*, p. 29, intesa nel senso di una libertà che è insieme "libertà di" e "libertà da".

<sup>254</sup> Cfr. BALDASSARRE A., *Diritti inviolabili*, *op. cit.*, p. 7, che parla di un «*principio di liberazione del bisogno in un sistema, quale quello costituzionale, che come suo fondamento pone la libertà positiva*», e che assume un carattere di primarietà nel sistema stesso, «*in quanto senza di esso la libertà "positiva" e la equal liberty, che della prima è sostanza e valore, perderebbero ogni significato*».

<sup>255</sup> I diritti sociali, nel contesto costituzionale, insieme ai dir civili e quelli politici costituiscono dimensioni inviolabili di quel concetto di persona cui fanno riferimento sia il principio della dignità umana (art 2), sia il principio di eguaglianza (art 3 comma 1 e 2), cfr. BALDASSARRE A., *Diritti inviolabili*, *op. cit.*, p.10.

<sup>256</sup> La considerazione di diritti e doveri come lati inscindibili si ricava dalla motivazione con cui l'on. Ruini, Presidente della Commissione dei Settantacinque, incaricata di formulare un progetto di Costituzione, propose, in Assemblea Costituente, di inserire nell'art 2 la parte relativa ai doveri «*(...) perché si mettano insieme come lati inscindibili, i diritti e i doveri.(.) Il segreto dell'articolo è qui. Nello stesso tempo che si riconoscono i diritti inviolabili della persona umana, si ricorda che vi sono doveri altrettanto imprescindibili dei quali lo Stato richiede l'adempimento*». Cfr *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente*, Camera dei deputati, Roma, 1979, seduta del 24.3.1947, p. 595

<sup>257</sup> «*Fino alla fine dell'Ottocento la letteratura italiana vedeva il dovere di contribuzione come una limitazione dei diritti del cittadino, e la relativa disciplina eccezionale*» cfr. FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai "lavori preparatori", della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in Riv. Dir. Trib., Giuffrè, Milano, 2009, I, p. 124.

<sup>258</sup> Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, *op. cit.*, p. 200 e *passim*.

trasformazione sociale cui è rivolto l'intero disegno costituzionale, allorché è consacrato, nell'art. 3, secondo comma, Cost., l'impegno della Repubblica nel «(..) *rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, (..) impediscono il pieno sviluppo della persona umana*».

Già con la stessa affermazione del concetto di solidarietà, nell'art. 2 Cost., appare implicita la presa di coscienza, a livello costituzionale, delle naturali discrasie, economiche, sociali e politiche, presenti all'interno della società. Con il riconoscere il valore costituzionale dell'eguaglianza sostanziale tra gli individui, oltre che quella c.d. *formale*, già elaborata dall'Illuminismo francese e definitivamente affermata con la Rivoluzione francese, giunge a maturazione la vocazione verso la redistribuzione del nostro disegno costituzionale, attraverso l'impegno a correggere la distribuzione naturale delle risorse contenuto nell'art. 3, secondo comma, Cost..

Considerando il nesso teleologico che lega il concorso alle spese pubbliche all'attuazione del progetto di trasformazione sociale, si intende affermare l'attitudine alla *redistribuzione* del prelievo fiscale<sup>260</sup>, allorché questo viene attuato nella misura della *capacità contributiva*, come prevede il primo comma dell'art 53 e, in specie, unitamente alla considerazione, contenuta al secondo comma dello stesso articolo, che il concorso alle spese pubbliche debba avvenire all'interno di un sistema fiscale «*informato a principi di progressività*». Si è detto<sup>261</sup> che proprio l'attitudine alla redistribuzione vale a qualificare il dovere tributario come un dovere di solidarietà, e, in quanto tale, inderogabile.

## I.1 L'affermazione dei diritti sociali e l'art. 53 Cost. quale sintesi e superamento delle precedenti dottrine liberali

---

<sup>259</sup> Il riferimento è all'opera di HOLMES J. e SUNSTEIN C.R., *The Costs of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, W.W. Norton, New York, 1999, trad. it. *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, il Mulino, Bologna, 2000.

<sup>260</sup> Ma *contra* molta parte della dottrina ritiene che la finalità redistribuiva sia più propriamente riconnessa all'esercizio della spesa sociale, piuttosto che al momento del prelievo fiscale, come F. GALLO, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino, Bologna, 2007.

<sup>261</sup> Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, op. cit., p. 200.



L'opera di sintesi e assieme di superamento delle principali dottrine liberali dell'epoca sono bene rappresentate dal contenuto normativo dell'art. 53 Cost.. Tale articolo, inserito nel Titolo IV, dei *Rapporti politici*, nel suo primo comma recita che «*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*».

Dalla dottrina organicista dei diritti pubblici soggettivi venne ripreso il concetto di dovere tributario che era stato coniato per indicare un dovere di soggezione del contribuente nei confronti dell'autorità statale. Vanno attribuite invece all'ispirazione della dottrina giusnaturalista, in materia tributaria, le garanzie fornite al singolo rispetto ad un'eccessiva interferenza del potere pubblico nella ricchezza privata: ciò appare evidente, preliminarmente, nella previsione dell'art. 23 Cost., secondo la quale «*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*», con cui, ribadendo lo storico principio derivato dal parlamentarismo inglese, riassumibile nella formula *no taxation without representation*, viene comunemente accolto all'interno di un sistema di *democrazia rappresentativa* il principio dell'eguaglianza tributaria di fronte alla legge, come già previsto dallo Statuto albertino all'art 30.

Ancora, come già nello Statuto albertino, secondo la formulazione dell'art. 25, viene previsto un limite alla misura del prelievo fiscale, prevedendo che essa avvenga nel rispetto della *capacità contributiva*. Infatti, la dottrina maggioritaria<sup>262</sup>, riconnette alla formula della capacità contributiva una duplice funzione, una *solidaristica*, su cui si concentrerà l'analisi che segue, e un'altra, che qui interessa, *garantistica*: il concetto di capacità contributiva inserito in Costituzione è stato inteso quale *limite sostanziale* al prelievo tributario, ponendosi come vincolo all'attività discrezionale del legislatore tributario<sup>263</sup>.

---

<sup>262</sup> Tra gli altri, cfr. FANTOZZI A., *Diritto tributario*, parte generale, UTET, Torino, 1998, p. 30, e MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, in Enc. Giur., Treccani, Roma, 1988, VI, 2, p. 3, per il quale «*nell'art 53 sono tutelati due interessi: quello della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche e quello del singolo al rispetto della sua capacità contributiva*»

<sup>263</sup> Così per MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, *op. cit.*, p. 17, secondo il quale «*l'introduzione del principio di capacità contributiva nell'art. 53 corrispose, nella volontà dei costituenti, nel porre un limite di carattere sostanziale alla discrezionalità del legislatore tributario, ulteriore rispetto a l'obbligo*

A differenza dell'impostazione rigidamente *liberale* del rapporto Stato-contribuente accolta dallo Statuto albertino, laddove questo affermava l'inviolabilità del diritto di proprietà, ai sensi dell'art. 29, nella Costituzione, come si è detto, le libertà naturali dell'individuo- quali la proprietà e l'iniziativa privata- emergono quali diritti a contenuto *recessivo* rispetto a quelli sociali, i quali ultimi solo sono corroborati dalla garanzia della *invulnerabilità*.

Nonostante persistano delle diversità di opinioni in dottrina circa la reale portata normativa del concetto di *capacità contributiva* per come inteso dal Costituente<sup>264</sup>, deve registrarsi tuttavia concordanza nel sostenere la funzione *solidaristica* dell'art. 53, laddove il concetto di capacità contributiva ha pacificamente rappresentato il superamento, compiuto a livello costituzionale, delle concezioni utilitaristiche del fenomeno fiscale in termini di corrispettivo o di beneficio<sup>265</sup>.

L'introduzione del concetto di capacità contributiva, nell'art. 53, primo comma, Cost., segnerebbe, in particolare, il definitivo distacco dalla teoria economica che, ripresa dalla scuola di Pavia con la teoria della *causa impositionis*, concepiva il rapporto tributario in termini di corrispettivo o beneficio in funzione del godimento dei servizi pubblici da parte del contribuente.

Accogliendo, come criterio di riparto dei carichi pubblici e di *giustizia distributiva* di memoria aristotelica, l'indice della capacità contributiva, il *giusto* prelievo non coincide più- o, non coincide solo<sup>266</sup>- con quello che avviene *in proporzione* all'utilità ritratta dai

---

*di razionalità che si ricava dall'art 3*». Sulla reale consistenza e pregnanza di un tale vincolo, tuttavia, le opinioni in dottrina divergono. Sinteticamente, si può anticipare che esse si polarizzano attorno a due concezioni diverse di capacità contributiva: una parte della dottrina, disconoscendo l'autonomia normativa al contenuto dell'art. 53 Cost., la ricostruisce come un *vincolo evanescente*, insuscettibile di limitare il legislatore nella sua discrezionalità, su cui vd, in particolare l'opera di GALLO F., *Le ragioni del fisco*, op. cit..

<sup>264</sup> Tale divergenza di opinione, come si vedrà *infra* dall'analisi dei c.d. lavori preparatori, discendono da una diversa impostazione iniziale circa la ricostruzione del fenomeno fiscale.

<sup>265</sup> Cfr. anche MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, op. cit., p. 16 «*Il principio della tassazione in base alla capacità contributiva doveva dunque significare il superamento storico della vecchia impostazione che poneva a fondamento del dovere tributario un rapporto di scambio tra il contribuente e l'ente impositore*». Cfr. anche INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione italiana*, in Arch. Fin., 1950, I, pp. 158-159 «*Con tale regola si abbandonava la giustificazione del tributo come corrispettivo del godimento di pubblici servizi, giustificandolo invece con la necessità del concorso di tutti all'esistenza stessa dello Stato in quanto collettività organizzata*».

servizi pubblici, ma è *funzionalmente*<sup>267</sup> riferito alla promozione dei diritti sociali, e al perseguimento di quella eguaglianza sostanziale prefigurata come obiettivo dal secondo comma dell'art. 3 Cost.: è, cioè, rivolto al finanziamento di servizi sociali che vanno a vantaggio anche solo di una cerchia ristretta di persone<sup>268</sup>.

Tale nesso teleologico tra prelievo fiscale e spesa sociale<sup>269</sup>, unitamente all'introduzione del principio di *unità del bilancio* pubblico, valgono a ricostruire il rapporto tributario in termini di *solidarietà*<sup>270</sup>, coerentemente ai principi di equità orizzontale e di giustizia distributiva, piuttosto che di *corrispettività*, secondo una concezione rigidamente *proporzionale*.

L'affermazione del principio di progressività, contenuta nel secondo comma dell'art 53, allorché esso afferma che: «*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*», sconosciuta al costituzionalismo liberale precedente<sup>271</sup>, vale a sancire, definitivamente, il carattere redistributivo riconnesso all'adempimento tributario nel nostro ordinamento giuridico.

L'analisi dei c.d. *lavori preparatori* che segue intende fornire le premesse per confermare quanto appena sostenuto.

---

<sup>266</sup> Rimane, in dottrina, l'opinione che il principio del corrispettivo sia mantenuto con riferimento ai servizi *divisibili* e valga a discriminare l'istituto delle *tasse dalle imposte*.

<sup>267</sup> Cfr. FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, I, Giappichelli editore, Torino, 2003., p. 14, che sostiene come quello della *capacità contributiva* sia un criterio «*a carattere eminentemente funzionale*».

<sup>268</sup> Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, *op. cit.*, p. 197, e anche MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, *op. cit.*, p. 3, per il quale, in forza della funzione solidaristica insita nella formulazione dell'art. 53 Cost., «*ogni soggetto che è in grado di concorrere all'azione comune deve per ciò stesso (non per eventuali possibili benefici) concorrere ad essa*».

<sup>269</sup> Che si ricava, in particolare, in forza del collegamento sistematico tra la seconda parte dell'art. 2 e l'art. 53 cost. Cfr., sul punto, ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, *op. cit.*, pp. 151 e ss.

<sup>270</sup> Cfr. MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, 1973, p. 67, «*come appare dal senso etimologico della parola ('solidus' esprime l'unione dell'individuo al tutto) solidarietà ha come contenuto un'idea di mutuo aiuto, di reciproca assistenza, di cooperazione con altri soggetti per il raggiungimento di un fine comune*».

<sup>271</sup> Così secondo Antonini. Deve tuttavia registrarsi netta opposizione a riguardo, espressa in particolare da Gaspare Falsitta e Gianni Marongiu, i quali, illustrando i numerosi casi di imposte progressive già attuati durante la vigenza delle Costituzioni preunitarie, e dello stesso Statuto albertino, difendono la perfetta coerenza del tale principio con i presupposti del liberalismo. Vedi *infra*.

## II. La nascita dell'art. 53 nei lavori dell'Assemblea Costituente

L'art 53 Cost., è stato detto<sup>272</sup>, è il precetto che dà «*giustificazione politica*» al potere impositivo dello Stato. La formulazione dell'articolo è il risultato dell'accorpamento, in sede di dibattito in Assemblea Costituente, di alcune proposte di articoli aggiuntivi, presentate con emendamenti da alcuni deputati, finalizzati ad inserire in Costituzione vincoli all'attività del legislatore ordinario in materia di prelievo tributario, di esenzione dei c.d. redditi minimi e del principio di *progressività* dell'imposizione.

È significativo rilevare che nel *Progetto di Costituzione* elaborato dalla Commissione dei 75, presieduta dall'on. Meuccio Ruini, e presentato all'Assemblea Costituente per la discussione assembleare e la successiva votazione, mancasse una norma dedicata alla materia finanziaria. Ciò corrispondeva alla diffusa convinzione, difesa dallo stesso presidente Ruini, dell'inutilità di una norma che fondasse il potere impositivo dello Stato, posto che tale potere era ritenuto, in conformazione ad una concezione di matrice statualista, insito nella stessa sovranità statale; inoltre, emergeva l'inconvenienza di inserire in una Costituzione di natura *rigida* una norma che vincolasse l'attività del legislatore in materia di prelievo tributario, in considerazione della crisi finanziaria che si abbatteva sulla Repubblica del dopoguerra<sup>273</sup>.

L'art 53 fu quindi frutto della discussione assembleare avvenuta in sede costituente, e non dell'attività della Commissione dei 75. Come evocativamente affermato<sup>274</sup> «*il principio della capacità contributiva fu concepito il 19 maggio 1947 e partorito in Assemblea Costituente il 23 maggio del 1947*».

Tuttavia, già nel *Rapporto* elaborato dalla Commissione economica<sup>275</sup>,

---

<sup>272</sup>Cfr INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione*, op. cit., 1950, p. 160.

<sup>273</sup>Quest'ultima è la tesi di ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, op. cit., pp. 275-276, che sostiene come la mancanza di una norma che enunciasse il principio di capacità contributiva dipendesse in primo luogo dalle serie preoccupazioni, collegate alla grave crisi finanziaria in cui il Paese versava nel 1947, che sconsigliavano di vincolare l'attività legislativa tributaria e la connessa opera di ricostruzione finanziaria

<sup>274</sup> Cfr. FALSITTA G., *Storia veridica*, op. cit., Milano, 2009, p. 108.

<sup>275</sup> La Commissione Economica venne istituita per opera del Ministero per la Costituente, nel 1945, al fine di predisporre gli elementi per lo studio della nuova Costituzione. Presieduta dal prof Giovanni Demaria, rettore della Bocconi, venne suddivisa in cinque sottocommissioni; coordinatore della sottocommissione

sottocommissione finanze, era presente il concetto di *capacità contributiva*. Tale *Rapporto*, la cui paternità viene spesso riferita all'opera di Ezio Vanoni, era stato elaborato con lo scopo di fornire alla futura attività costituente materiali di studio cui attingere.

La Commissione economica aveva il compito di svolgere indagini circa le questioni giuridiche ritenute di rilevanza costituzionale da sottoporre poi all'esame della Commissione dei 75<sup>276</sup>, tramite la diffusione di questionari e di interrogatori a personaggi eminenti della giurisprudenza, della carriera accademica e della dottrina finanziaria e giuridica.

Nonostante al contenuto del *Rapporto* non possa attribuirsi natura di lavoro preparatorio, esso fornisce valido riferimento circa le opinioni allora prevalenti in materia tributaria, che possono condensarsi attorno a due principali concezioni del fenomeno tributario: l'una discendente dal pensiero statualista o *organicista*, derivata dalla dogmatica tedesca, di impronta autoritaria; l'altra, di matrice giusnaturalistica, riconnessa alla tradizione dell'Illuminismo francese e delle rivoluzioni borghesi dei secoli XVII e XVIII, che, consacrata nella *Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino* del 1789, aveva fortemente influenzato le carte costituzionali dei paesi occidentali, compreso lo Statuto albertino del 1848, nell'adottare i valori della centralità dell'individuo nell'ordinamento giuridico e delle sue libertà fondamentali; della rappresentatività democratica; e della c.d. supremazia della legge.

---

finanza fu il professore Sergio Steve. Il materiale raccolto da tale sottocommissione venne edito in due volumi, intitolati *Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea costituente*: il primo conteneva la *Relazione* e si sviluppava in sette capitoli. Il secondo conteneva l'appendice alla *Relazione*. Il capitolo introduttivo del primo volume aveva titolo *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie*: l'opinione diffusa è nel senso che esso fosse redatto esclusivamente da Vanoni, e infatti incluso nel secondo volume delle sue *Opere giuridiche*: così secondo, tra gli altri, Antonini, Fantozzi, Fedele, Carpentieri. *Contra* FALSITTA G., *Storia veridica, op. cit.*, pp. 100-101., che ne dimostra la natura di lavoro collegiale e non attribuibile al solo Vanoni.

<sup>276</sup> È al solo operato della Commissione dei 75 e agli atti relativi al dibattito sorto in Assemblea in seguito alla presentazione del suo *Progetto* che FALSITTA riconosce natura di *lavori preparatori* per la Costituzione, e non, invece, al *Rapporto* elaborato dalla Commissione finanze, in considerazione del compito a quest'ultima attribuito- di mero studio e raccolta di questionari- e della sua natura di organo formato da tecnici e non da politici, non inquadrato nella dinamica istituzionale riferita ai lavori per la Costituzione, e che infatti venne smantellato prima delle elezioni della Costituente. Cfr FALSITTA G., *Storia veridica, op. cit.*, Milano, 2009, p. 100.

Con riferimento alla regolazione della materia finanziaria, alla Commissione Economica si presentavano due tipi di schemi: uno tendente ad inserire in Costituzione delle norme che disciplinassero l'intero sistema tributario, secondo la tecnica delle norme di dettaglio; l'altro, al contrario, ispirato al criterio di fissare poche norme finanziarie, lasciando così al legislatore ordinario la scelta delle applicazioni concrete<sup>277</sup>.

Come risultava già allora in base alle risposte date ai questionari, e come poi si affermò anche in sede costituente, le opinioni prevalenti erano nel senso di fissare poche norme finanziarie che, per via del loro carattere indeterminato e generico, non limitassero eccessivamente la funzione del legislatore ordinario. La formulazione evidentemente generica e indeterminata delle norme in materia tributaria nella nostra Costituzione viene ritenuta da alcuni caratteristica necessaria delle regole proprie di una democrazia costituzionale<sup>278</sup>, da altri viene, peraltro, rilevato come il condizionamento che esse possono esercitare sul legislatore sia «*sostanzialmente attenuato e approssimativo*»<sup>279</sup>.

Per quanto invece concerneva i tributi, accanto ad una tendenza, di matrice organicistica<sup>280</sup>, che venne poi ripresa dalla Commissione dei 75<sup>281</sup>, contraria all'enunciazione in Costituzione del potere tributario dello Stato, ne avanzava un'altra di segno opposto, di tradizione giusnaturalista, e che raccolse l'adesione della maggioranza degli interrogati.

Mentre la prima corrente riteneva sufficiente, rispetto all'applicazione delle imposte, l'implicito rinvio ai caratteri di generalità e quindi di eguaglianza<sup>282</sup> propri della norma

---

<sup>277</sup> Cfr. INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione*, op. cit., 1950, p. 158

<sup>278</sup> Cfr. FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, op. cit., Milano, 2008, p. 116, secondo il quale «*Non si tratta certamente della costituzionalizzazione dei principi generali del diritto tributario, la cui incorporazione in una costituzione rigida sarebbe stata sconsigliabile, ma sono regole fornite di un carattere di genericità e indeterminatezza che è caratteristica sostanziale delle norme facenti parte di una Costituzione. Esse ci fanno dire e credere che il nostro sistema è una democrazia costituzionale, non una democrazia legislativa*».

<sup>279</sup> Cfr. BORIA P., *Il sistema tributario*, Utet giuridica, Milano, 2008, p. 87.

<sup>280</sup> Sostenuta, in particolare, da V.E. Orlando e da A.D. Giannini, ad avviso dei quali il potere dello Stato in materia di prelevamento delle imposte è "senza limiti": da ciò l'avversione verso l'inserimento di qualunque enunciazione in materia tributaria nella nascente Carta costituzionale in quanto si sarebbe risolta nella creazione di un limite.

<sup>281</sup> Il presidente on. Ruini non riteneva infatti necessario l'inserimento in Costituzione di un limite del tipo di quello poi codificato nell'art. 53. Cfr. FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, op. cit., Milano, 2008, p. 101.

di legge ordinaria<sup>283</sup>, la seconda ravvisava invece la necessità che si arrivasse ad una qualificazione della potestà tributaria attraverso l'affermazione esplicita del dovere tributario dei singoli in considerazione del fatto che «*nello Stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti, e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune col proprio sacrificio personale*»<sup>284</sup>. In tale affermazione vi è chi legge contenuta l'idea che il cittadino è un associato che, unitamente a tutti gli altri associati, deve l'imposta a titolo di contribuzione, allacciando tale idea al giusnaturalismo inglese<sup>285</sup> e alla concezione della fiscalità "comunitaria"<sup>286</sup> secondo la quale l'imposta è la contribuzione con una "quota" degli *averi* di ciascun obbligato, secondo la capacità economica (*ability to pay*) di ciascuno. Tale ultima concezione venne fatta propria dalla Commissione economica, e poi sostenuta dalla Corte di Cassazione

Anche all'interno delle due principali tendenze di pensiero, quella organicistica e quella giusnaturalistica, erano peraltro presenti opinioni variegata e divergenti: è interessante rilevare l'orientamento di chi, come il professor Egidio Tosato, pur avversando l'inserimento di un vincolo all'attività legislativa in campo tributario, riteneva tuttavia opportuna un'affermazione costituzionale del criterio della progressività dell'imposta in quanto ritenuto espressivo del principio di eguaglianza dei cittadini che, già affermato rispetto alla legge in generale in quello che sarebbe poi divenuto l'art. 3, era necessario introdurre anche in materia di legislazione tributaria<sup>287</sup>.

Altri, come l'interrogato professor Antonio Pesenti, erano favorevoli al solo inserimento del principio di eguaglianza<sup>288</sup>. Tuttavia, come viene rilevato<sup>289</sup>, l'affermazione

---

<sup>282</sup> Sin dall'ultimo ventennio dell'Ottocento, in vigenza dello Statuto albertino, era prevalsa l'attitudine a svuotare, da parte della dottrina giuridica italiana, di ogni rilevanza giuridica il problema della ripartizione ottimale dei carichi pubblici, e l'art. 25 veniva considerato «*mera proiezione del principio di eguaglianza, dal quale ultimo, peraltro, non venivano desunti ulteriori criteri di riparto*» come racconta FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario, op. cit.*, p. 12, il quale ascrive tale tendenza all'influsso del *metodo giuridico* della dottrina statualista tedesca che si opponeva al principio della "supremazia della legge" a lungo venerato negli stati liberali dell'Ottocento.

<sup>283</sup> Cfr. Ministero per la Costituente, *Relazione*, vo. V (Finanza), Parte prima, in *Rapporto alla Assemblea Costituente*, Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1946, P. 10.

<sup>284</sup> *Ibidem*.

<sup>285</sup> Cfr. FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria, op. cit.*, Milano, 2008, p. 99 che, inoltre, ravvisa i prodromi di una tale concezione nell'illuminismo francese e, precisamente, nella dottrina fisiocratica di imposta, su cui vd *supra*, Capitolo I.IV.

<sup>286</sup> Cfr. *ult. op. cit.*, p. 96.

<sup>287</sup> Cfr. il *Rapporto, op. cit.*, vol. V, tomo II, p. 130.

dell'eguaglianza di tutti i consociati davanti alla legge tributaria implicherebbe il divieto di ripartire il carico fiscale sulla base della distinzioni di classe, ma «*non indica in positivo il criterio da adottarsi*». Infatti, il principio di eguaglianza tributaria può benissimo integrarsi anche con le regole del mercato<sup>290</sup>, e così venne accolto dalla *teoria economica* che, applicando le regole del mercato alle attività pubbliche ed al loro finanziamento, giustificavano il prelievo tributario in termini sostanzialmente *commutativi* rispetto al godimento dei servizi pubblici.

Secondo la dottrina maggioritaria<sup>291</sup> dal *Rapporto* risulterebbe *chiaramente* lo scopo di contrastare il principio della controprestazione e del beneficio. Ciò emergerebbe in particolare dall'aver, almeno parzialmente, accolto il concetto di *capacità contributiva*, che per la prima volta, venne avanzato dalla Corte di Cassazione<sup>292</sup> in risposta al questionario<sup>293</sup> predisposto dalla Sottocommissione finanza.

In tale risposta, la Corte affermava l'opportunità che in Costituzione venisse affermato non solo il potere dello Stato all'imposizione tributaria, ma altresì ne venissero affermati i limiti: un limite formale, individuato nella *riserva di legge*; e uno *sostanziale*, costituito appunto dalla capacità contributiva<sup>294</sup>.

Il concetto della capacità contributiva, ripreso dalla Corte dalla teoria scientifica «*maggiormente accreditata*»<sup>295</sup>, era ritenuto soddisfare due necessità: da una parte,

---

<sup>288</sup> Cfr. il *Rapporto*, *op. ult. cit.*, p. 79. Il prof. Pesenti dichiarò «*In una legge costituzionale non metterei niente di quello che riguarda il campo tributario, ma nel caso che si debba mettere, è chiaro che si debba ammettere il principio che tutti i cittadini sono uguali anche nel campo del prelevamento dei tributi*».

<sup>289</sup> Cfr. FEDELE A., *Appunti dalle lezioni*, *op. cit.*, p. 11.

<sup>290</sup> Cfr. *ibidem*.

<sup>291</sup> Cfr. FANTOZZI A., *Diritto tributario. Parte generale*, *op. cit.*, p. 31.

<sup>292</sup> Mostrano di dare a tale risposta della Corte di Cassazione importanza decisiva per la genesi dell'art. 53 Cost., BATISTONI FERRARA F., voce *Art. 53*, Rapporti politici, tomo II, in *Commentario della Costituzione*, G. Branca (fondato da), A. Pizzorusso (continuato da), Zanichelli, Bologna, 1994, p. 2; MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, *op. cit.*, p. 2; FEDELE A., *Appunti*, *op. cit.*, pp. 12 e ss.

<sup>293</sup> La risposta della Corte di Cassazione interessò, in particolare, i quesiti nn. 1 e 2 del questionario n. 1, intitolato «*Formazione delle leggi finanziarie*» e riportato in Ministero per la Costituente, *Rapporto*, *op. cit.*, vol. V, tomo I, p.15 «*1. Si ritiene conveniente che la carta costituzionale enunci il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e dagli altri enti pubblici?*» ; «*2. In caso di risposta affermativa, si ritiene sufficiente una generica dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli di corrisponderli, o si pensa siano convenienti norme vincolanti l'attività futura del legislatore in materia tributaria?*»

<sup>294</sup> Cfr. *Rapporto*, *op. cit.*, vol. V, tomo II, p. 176.



perveniva al superamento del concetto di prestazione corrispettiva in relazione ai servizi pubblici indivisibili<sup>296</sup>; da un'altra, era ritenuto rispondere «*alla fondamentale esigenza che il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale*»<sup>297</sup>.

Anche Benedetto Griziotti si posizionò, con la sua risposta, lungo una simile direzione, ritenendo che fosse opportuno inserire in Costituzione dei principi molto simili a quelli contenuti già nell'art. 25 dello Statuto e, rispetto a questo, mettere in rilievo il principio della generalità dell'imposizione per tutti i casi di uguale e manifesta capacità contributiva<sup>298</sup>. Il concetto di capacità contributiva elaborato da Griziotti all'interno della teoria della *causa impositionis* rappresentava tuttavia un principio dal contenuto e dalla funzione diverse da quelle attribuite ad esso dalla risposta della Cassazione al questionario della Commissione Economica. Per la c.d. Scuola di Pavia, di cui Griziotti era il fondatore, la capacità contributiva esprimeva i criteri, elaborati dalla teoria economica classica, del *corrispettivo*, rispetto al godimento dei servizi pubblici *divisibili*, e del *beneficio*, rispetto a quelli *indivisibili*. Inserendosi all'interno di tali concezioni *commutative* del fenomeno tributario, tendenti ad applicare anche ai rapporti pubblicistici gli schemi dei rapporti privati, la teoria della *causa impositionis* rinveniva nel criterio di capacità contributiva la *causa giustificatrice* del tributo: e, come in un negozio privato l'assenza della causa è, ai sensi dell'art. 1418 c.c., causa di nullità dell'atto privato, così l'assenza di capacità contributiva rendeva *illegittimo* il prelievo. Per mezzo di una tale costruzione *contrattualistica*, che accentuava gli aspetti individualistici della cultura economica<sup>299</sup>, si perveniva ad un concetto di capacità contributiva inteso come mero limite della partecipazione del contribuente ai carichi pubblici, esaltando così la funzione *garantistica*, ma non imputandole alcuna attitudine verso la *solidarietà*.

---

<sup>295</sup> Cfr. *Rapporto, op. cit.*, vol. V, tomo II, p. 176.

<sup>296</sup> Secondo una concezione che lasciava aperta la possibilità di mantenere il principio della *controprestazione* rispetto ai servizi pubblici *divisibili*, e che permane in relazione alle *tasse*.

<sup>297</sup> Cfr. *Rapporto, op. cit.*, p. 176.

<sup>298</sup> «*nonché il principio della territorialità, per cui i tributi sono applicabili in quanto il loro presupposto si verifichi nel territorio dello Stato*» cfr. *Rapporto, op. cit.*, p. 151.

<sup>299</sup> Cfr. FANTOZZI A., *Diritto tributario, op. cit.*, p. 29.

La questione della diversità dei significati da attribuire al principio di capacità contributiva, esemplificata dalle posizioni assunte dalla Commissione Economica nel suo *Rapporto* e dalla Scuola di Pavia con la teoria della causa dell'imposizione, emerge e alimenta i dubbi circa il contenuto esatto da attribuire al concetto accolto dall'art. 53, primo comma, Cost., allorché si esamini il procedimento genetico di tale articolo.

Il *Rapporto* accolse il riferimento alla capacità contributiva, suggerito dalla Cassazione, tuttavia lo interpretò, assecondando «*le più recenti costruzioni scientifiche*»<sup>300</sup>, come un vincolo dalla natura *relativa* e non oggettiva, posto che con esso non ci si riferiva ad una qualità immutabile del soggetto ma al «*risultato di una valutazione, di un giudizio (..) intorno alla posizione del soggetto ed alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici*»<sup>301</sup>.

Viene fatto notare<sup>302</sup>, come «*il silenzio serbato sull'indirizzo teorico propugnato da Griziotti sta probabilmente ad indicare la consapevolezza del rifiuto di quelle tesi da parte dell'ambiente giuridico dell'epoca*».

D'altra parte, il lavoro della Commissione dei 75 sembra non aver tratto alcuna ispirazione dal *Rapporto*<sup>303</sup>, o averne tratto ispirazione nel senso di preferire, tra le opinioni presentate, quelle avanzate nel senso di non inserire alcuna norma in materia tributaria<sup>304</sup>.

Nel *Progetto di Costituzione*<sup>305</sup> elaborato dalla Commissione dei 75 (deputati), presentato all'Assemblea Costituente il 31 gennaio 1947, non era, per l'appunto, contenuto alcun articolo dedicato a porre limiti al legislatore in materia tributaria, men che meno riferimenti alla capacità contributiva; solamente veniva accolto il principio di uguaglianza- contenuto nell'attuale art. 3 Cost.- dal quale solo si voleva far derivare la soluzione costituzionale della materia fiscale<sup>306</sup>.

---

<sup>300</sup> Cfr *Rapporto, op. cit.*, vol. V., tomo I, p. 13

<sup>301</sup> *Ibidem.*

<sup>302</sup> Cfr. FEDELE A., *Appunti dalle lezioni, op. cit.*, p. 23.

<sup>303</sup> Come ritiene INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione, op. cit.*, 1950, pp. 159 e 163.

<sup>304</sup> Come ritiene FALSITTA G., *Storia veridica in base ai lavori preparatori, op. cit.*, Milano, 2009, p. 111, che sostiene come «*Il capitolo primo del Rapporto della Commissione economica venne interpretato dalla Commissione dei 75 come testo racchiudente l'implicita opzione a favore della non inserzione di vincoli di contenuto analogo all'art. 25 dello Statuto Albertino nella nascente Costituzione*».

<sup>305</sup> Vd *La Costituzione della Repubblica, op. cit.*

Con riferimento al principio di progressività, oggetto della presente tesi, la questione del corretto significato da attribuire al concetto di capacità contributiva è di importanza pregiudiziale, posto che la strutturazione del sistema fiscale secondo criteri di progressività è stato più volte indicato come «*corollario*» della capacità contributiva<sup>307</sup>.

Posto, infatti, che il principio di progressività indica «*la misura dell'adempimento del dovere tributario*»<sup>308</sup>, e che, in *rerum natura*, sono presenti due diverse concezioni della progressività dell'imposta, l'accoglimento di un concetto di capacità contributiva più propenso ad evidenziarne il momento *garantistico*, condurrà ad un tipo di progressività lieve o moderata, e che in dottrina, riceve il nome di *progressività tributaria*; sottolineare, invece, la funzione *solidaristica* della capacità contributiva, può condurre ad adottare una progressività forte o *livellatoria* dei redditi, come si vedrà più avanti

Il problema rispetto all'interpretazione del concetto di capacità contributiva sorge allorché si consideri che la sua introduzione nell'art. 53 si deve alla presentazione, in sede di dibattito assembleare sorto in seguito alla presentazione del *Progetto di Costituzione*, di un emendamento da parte dell'on. Edgardo Castelli, deputato democristiano, appartenente alla c.d. "scuola di Pavia" e allievo di Benedetto Griziotti. Da ciò vi è chi<sup>309</sup> inferisce la natura *griziottiana* dell'intero articolo 53 e riferisce al concetto di capacità contributiva un significato coerente con la teoria della causa impositionis, così, evidentemente, contrastando l'interpretazione della capacità contributiva come «*attitudine economica a realizzare un dovere di solidarietà*»<sup>310</sup>.

Fu questi, infatti, che il 23 maggio 1947 per primo presentò la più importante proposta di articolo aggiuntivo riferito alla materia finanziaria, dalla quale emergeva il concetto di capacità contributiva, del seguente tenore testuale «*Tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello Stato sono tenuti al pagamento dei tributi in*

---

<sup>306</sup> Tale convinzione è tutt'ora condivisa dalla dottrina c.d. *neosvalutativa* della "costituzione fiscale" la quale, riallacciandosi alla teoria della *scatola vuota* di A.D. Giannini, tende a negare natura di autonomia normativa al contenuto dell'art. 53 Cost., leggendolo, per lo più, come mero *doppione* dell'art. 3 Cost., su cui vd *infra*.

<sup>307</sup> Tale affermazione è ricorrente nelle pronunce della Corte costituzionale: cfr. sent. 9-22 aprile 1997, n.111.

<sup>308</sup> Cfr. INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione della Repubblica*, op. cit., 1950, p. 163.

<sup>309</sup> Così FALSITTA G., *Storia veridica*, op. cit., Milano, 2009, pp. 114-118 e *passim*.

<sup>310</sup> Cfr. MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, op. cit., p. 10.

*rapporto alla loro effettiva capacità contributiva, salvo le esenzioni e le prerogative previste dalle leggi»<sup>311</sup>.*

L'inserimento della progressività in Costituzione si deve, poi, innanzitutto all'on. Salvatore Scoca, il quale presentò per primo un emendamento relativo alla progressività e al “minimo vitale”, dando in tal modo un apporto notevole alla nascita dell'art. 53, comma 1 e 2. Tale emendamento era così formulato «*Salve le esenzioni determinate dalla necessità di assicurare a ciascuno la soddisfazione dei bisogni indispensabili alla esistenza, tutti debbono concorrere alle spese pubbliche in modo che il carico tributario individuale risulti applicato con criterio di progressività*»<sup>312</sup>. Anche il deputato Luigi Meda presentò una proposta nel senso della progressività che affermava quanto segue: «*I tributi diretti saranno applicati con criterio di progressività*»<sup>313</sup>, che rifletteva, inoltre, la convinzione risalente per cui la progressività avrebbe dovuto ispirare alcuni tributi e non altri.

Lo stesso inserimento dell'art. 53 Cost. all'interno del titolo IV dedicato ai “Rapporti politici”, e non quindi in quello dedicato ai rapporti economici, avvenne in seguito a richiesta avanzata in tal senso da parte dell'on. Castelli<sup>314</sup>, allievo di Griziotti: da ciò si alimenta la tesi della natura *griziottiana* dell'art. 53<sup>315</sup>.

Tale collocazione si deve alla considerazione della natura anche politica e non solo economica del tributo, coerente con la concezione dell'imposta propugnata dai seguaci della Scuola di Pavia, di cui era parte anche Ezio Vanoni, la quale intendeva recuperare la configurazione democratica o “comunitaria” della fiscalità<sup>316</sup> in opposizione alla concezione dell'imposta come “prelievo odioso” propria della letteratura economica dell'Ottocento. L'art. 53 Cost. è, difatti, inserito quasi al centro dei rapporti politici del titolo IV, al contrario di ciò che avveniva nello Statuto albertino in cui il dovere di contribuzione fiscale, codificato nell'art. 25, era collocato sotto il titolo “*dei diritti e dei doveri dei cittadini*”, accanto ad altri articoli concernenti i rapporti economici, come per

---

<sup>311</sup> Cfr. *La Costituzione della Repubblica, op. cit.*, vol. II, p. 1772.

<sup>312</sup> Cfr. *La Costituzione, ibidem*.

<sup>313</sup> Cfr. *ibidem*.

<sup>314</sup> Di ciò si apprende da FALSITTA G., *Storia veridica, op. cit.*, Milano, 2009, p. 117.

<sup>315</sup> Sostenuta da FALSITTA G., *Storia veridica, op. cit.*, Milano, 2009, p. 118.

<sup>316</sup> Cfr. FALSITTA G., *Storia veridica, op. cit.*, Milano, 2009, p. 124.

esempio l'art. 29, che sanciva l'inviolabilità del diritto di proprietà. L'art. 53 Cost. è invece preceduto dall'art. 52, che afferma il dovere del cittadino di difesa della patria, ed è seguito dall'art. 54, che stabilisce gli altrettanto solenni doveri dei cittadini di «*essere fedeli alla Repubblica e di osservarne la Costituzione e le leggi*»: tale sistemazione rifletterebbe una concezione del fenomeno fiscale tale per cui il venir meno del dovere di contribuire fiscalmente viene ad essere equiparato a quello del disertore della leva militare.

Lo stesso on. Castelli inoltre, insieme agli on. Meda, Laconi, e Grieco, promosse l'accorpamento e il condensamento delle tre proposte di articoli aggiuntivi in due unici enunciati<sup>317</sup>, che sarebbe divenuto l'attuale art. 53 Cost., e che era il seguente: «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*».

Tali due enunciati, condensavano in modo succinto e compendioso, e con l'utilizzo di uno stile più sobrio reputato più conforme ad un testo costituzionale del Novecento, i tre emendamenti: lo stesso Presidente Ruini spiegava come la Costituente avesse con ciò «*cercato di condensare in una dizione più sintetica e più conforme al carattere che dobbiamo imprimere alla nostra Costituzione*».<sup>318</sup>

Nella formulazione definitiva dell'art. 53 Cost. si osserva come, rispetto alle originarie formulazioni proposte dagli onorevoli Castelli, Scoca e Meda, sia scomparso il riferimento testuale alla partecipazione tributaria di tutti «*quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello Stato*», sostituita da un laconico *tutti*; scompaia l'aggettivo «*effettiva*» riferito alla capacità contributiva; non sia presente alcun riferimento esplicito al tema delle esenzioni e del “minimo vitale”; la progressività non sia più riferita al carico individuale ma al *sistema tributario*.

Rispetto alla scomparsa della locuzione di tutti «*quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello Stato*», deve ritenersi pacifico<sup>319</sup> che il ‘*tutti*’ formulato nell'art. 53, comma 1, Cost. contenga già in sé il riferimento sia ai cittadini

---

<sup>317</sup> Cfr *La Costituzione, op. cit.*, vol. III., 1925.

<sup>318</sup> Cfr *ult. op. cit.*, 1928.

<sup>319</sup> Cfr. FANTOZZI A., *Diritto tributario, op. cit.*, p. 31.

che agli stranieri, accogliendo così il principio di territorialità nella distribuzione del carico fiscale nel nostro Paese<sup>320</sup>.

Quanto al venir meno del riferimento testuale alla *effettività* della capacità contributiva, mentre vi è certa dottrina<sup>321</sup> che ritiene questo dato *significativo* circa la natura *relativa* della capacità contributiva, concetto che sarebbe «rimasto ancora vago ed impreciso»<sup>322</sup>, confortando così la tesi, propria di alcuni indirizzi dottrinali *neosvalutativi*, della legittimità costituzionale anche di un prelievo fiscale che colpisca una ricchezza formale o *fittizia*<sup>323</sup>, deve considerarsi altra dottrina, per cui l'art. 53 Cost. imporrebbe senz'altro al legislatore il riferimento ad una attitudine contributiva effettiva, oltre che certa ed attuale, nella scelta delle fattispecie imponibili<sup>324</sup>, in quanto il concetto di capacità contributiva implicherebbe già in sé l'attitudine alla effettività<sup>325</sup>.

Secondo quest'ultima dottrina, «*tutte le specificazioni soppresse [dalla formulazione definitiva dell'art. 53 Cost.] hanno subito tale sorte perché vane*»<sup>326</sup>: essa, sostenendo che l'art. 53 fu fortemente influenzato dagli orientamenti scientifici griziotiani in materia di fiscalità, legge il concetto di capacità contributiva come consistente «*nel possesso, in capo all'obbligato d'imposta, dello specifico indice di forza economica (effettivo!) che ogni tributo è volto a colpire secondo la propria specifica 'ratio'*»<sup>327</sup> e quindi, sostiene come il legislatore costituzionale intendesse, con ciò stesso, escludere la configurabilità di prelievi che avessero ad oggetto una ricchezza non effettiva.

Ancora, con riferimento all'esenzione dei redditi minimi, cioè di quei redditi che, secondo la formulazione dell'on. Scoca, promotore dell'emendamento sul minimo vitale e la progressività, erano necessari alla «*soddisfazione dei bisogni elementari di vita*»,

---

<sup>320</sup> Questo risulta testualmente chiarito dal Presidente Ruini, che affermò «*Non è necessario entrare in elocuzioni vaghe: basta dire che "tutti devono concorrere": quel 'tutti' riguarda anche gli stranieri, come risulta dall'intero testo costituzionale che agli altri articoli distingue quando vuol riferirsi ai cittadini, od a 'tutti' ove sono inclusi anche gli stranieri, che potranno essere assoggettati ai tributi, in quanto ve ne siano le ragioni obiettive, e lo consentano le norme internazionali*». Cfr. *La Costituzione*, op. cit., vol. II, p. 1928.

<sup>321</sup> Cfr. ANTONINI L., op. cit., pp. 276-277.

<sup>322</sup> Cfr. ult. op. cit., p. 272.

<sup>323</sup> Su cui vd *infra*.

<sup>324</sup> Cfr. MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., pp. 261 e ss.

<sup>325</sup> Così secondo FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, op. cit., Milano, 2008, pp. 107 e ss.

<sup>326</sup> Cfr. FALSITTA G., *ult. op. cit.*, p. 110.

<sup>327</sup> Cfr. *ult. op. cit.*, p. 111.

sebbene la dottrina sia unita nell'ammettere la costituzionalità di tale esenzione, essa è però divisa tra chi la ritiene implicita nello stesso concetto di capacità contributiva<sup>328</sup>; chi la ritiene connessa al principio di progressività; e chi la deduce dal principio di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3, secondo comma, Cost<sup>329</sup>: tale differenza di ricostruzioni è, peraltro, da riconnettere alle diverse concezioni, sostanzialmente due, presenti in dottrina circa la capacità contributiva.

In ogni caso, stando ai *lavori preparatori*, la esclusione da imposizione del minimo vitale fu fatta derivare dal principio di capacità contributiva e non da altri parametri costituzionali. Infatti, lo stesso Presidente Meuccio Ruini ebbe a dichiarare che il principio di capacità contributiva «*contiene già in germe l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per (...) chi non ha il minimo indispensabile per vivere*»<sup>330</sup>, così specificando come il non accoglimento della formula presentata dal deputato Scoca sul minimo vitale fosse dipeso meramente dalla sopravvenuta superfluità dello stesso in seguito all'accoglimento del criterio della capacità contributiva, e dalla precisa scelta stilistica, adottata in sede costituente, orientata alla sobrietà e succintezza<sup>331</sup>.

L'esonero del minimo vitale risulta, perciò, essere stato accolto quale «*aspetto caratteristico della capacità contributiva*»<sup>332</sup>.

---

<sup>328</sup> Cfr. FALSITTA G., *Storia veridica, op. cit.*, Milano, 2009, p. 121 e *passim*; cfr. I. MANZONI *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli editore, Torino, 1965, pp. 69 e ss.

<sup>329</sup> Così secondo GALLO F., *Le ragioni del fisco, op. cit.*, pp. 71-71, per il quale il c.d. *limite minimo* imposto al legislatore tributario, consistente nell'esentare il minimo vitale, avrebbe fondamento «*nel principio di eguaglianza sostanziale, e nel diritto a disporre dei beni elementari della vita*». Tale autore appartiene alla c.d. dottrina *neosvalutativa* della Costituzione fiscale, la quale nega che dall'art. 53 Cost. discenderebbero limiti prescrittivi alla discrezionalità del legislatore, la cui politica tributaria dipenderebbe, in sostanza, dalla spesa pubblica, essendo tenuta al rispetto dei soli principi di razionalità e coerenza che si ricavano dall'art. 3 Cost..

<sup>330</sup> Cfr. *La Costituzione della Repubblica, op. cit.*, vol. III, 1928.

<sup>331</sup> E dalla ulteriore considerazione che «*l'espressione adottata dall'onorevole Scoca potrebbe far sorgere contestazioni e pretese. Sembra meglio restare al concetto generale dell'on.le Castelli della capacità contributiva, che implica le esenzioni per chi non ha capacità contributiva; ed in tali condizioni senza dubbio si trova chi non ha il minimo indispensabile per vivere*», come dichiarò il Presidente Ruini, cfr. *ibidem*.

<sup>332</sup> Così si espresse il deputato Scoca che, intervenuto nel dibattito, condivise la scelta di espungere la sua formulazione, ritenendo che la formula della subordinazione del dovere fiscale al possesso della capacità contributiva, racchiudesse già in sé la specifica tutela del minimo vitale. Cfr. *La Costituzione della Repubblica, op. cit.*, 1926.

### III. La portata dell'art. 53, comma 2, Cost.

Come è emerso anche dall'analisi dei *lavori preparatori*, l'introduzione del concetto di capacità contributiva corrispose all'intenzione del Costituente di superare gli orientamenti precedenti, imperniati su concezioni essenzialmente *commutative* della fiscalità, accogliendo una regola di giustizia tributaria fondata su un concetto di *solidarietà di gruppo*<sup>333</sup>; inoltre, si intese affermare l'esenzione dei c.d. redditi minimi, ossia della ricchezza necessaria alla soddisfazione dei bisogni ritenuti primari da parte dell'ordinamento giuridico.

Già così intesa, la capacità contributiva riflette un carattere coerente con la progressività dell'imposizione<sup>334</sup>. Peraltro, bisogna ricordare<sup>335</sup>, come il criterio della capacità contributiva fosse sorto nella dottrina economica proprio per giustificare la progressività dell'imposizione, coerentemente col criterio del *sacrificio*.

Inoltre, viene rilevato, che l'esenzione del c.d. *minimo vitale* -che, come si è visto, è implicata nel concetto di capacità contributiva- mentre rispetto ai soggetti che non dispongono del reddito considerato *minimo* produce l'esclusione dal concorso pubblico, in quanto essi vengono considerati privi di capacità contributiva; con riferimento ai redditi superiori a tale soglia, la deduzione del c.d. *minimo vitale* produce un primo effetto di progressività, c.d. *degressiva*<sup>336</sup>.

L'esenzione del minimo vitale e il principio di progressività condividono, peraltro, una comune matrice concettuale, che risiede nella valutazione *sociale* che viene fatta della

---

<sup>333</sup> Cfr. BATISTONI FERRARA F., voce *Art 53*, *op. cit.* p. 1; cfr. MOSCHETTI F., voce *Capacità contributiva*, *op. cit.*, p. 2 che, scrive come il concetto di capacità contributiva "si è affermato nel dir trib quale criterio di giustizia.. e si riallaccia al peculiare concetto di solidarietà economica di gruppo riassumibile nella massima "da ciascuno secondo la capacità, a ciascuno secondo i bisogni"

<sup>334</sup> Cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, il Mulino, Bologna, 2016, p. 68, che afferma «il principio di capacità contributiva può far naturalmente evolvere un ordinamento fiscale in senso progressivo, senza che ciò debba essere esplicitato da altre norme».

<sup>335</sup> Vd *supra*, Capitolo 1, paragrafo VII.

<sup>336</sup> Questo tipo di progressività venne designato come "degressivo" da Antonio de Viti de Marco, per designare quella progressività che, realizzata «per sottrazione», prevede per le fasce di reddito più basse un tasso di prelievo nullo, o negativo, il quale sale gradualmente sino al raggiungimento di una soglia, oltre la quale diventa costante, instaurando quindi un regime *flat* (aliquota media unica). Cfr. SOMEINI E., *La lezione di De Viti e l'aliquota "degressiva". Il dibattito sulla flat tax*, da *Il Sole 24 Ore*, 2 Luglio 2017.



ricchezza dei contribuenti in funzione della potenzialità della spesa cui essa può dar luogo e delle correlate utilità che l'individuo ne può ricavare.

Tuttavia, a differenza di quella dottrina<sup>337</sup> che ritiene sufficiente, per soddisfare i «*criteri di progressività*» ai quali l'art. 53, comma 2, Cost. richiede di conformare il «*sistema tributario*», anche un'imposta ad aliquota proporzionale purché preveda la deduzione del minimo vitale, bisogna obiettare che tale soluzione, come si è appena dimostrato, essendo già implicata nel comma 1 dell'art. 53, renderebbe superflua l'espressa previsione del principio di progressività inserita nel comma 2.

Pertanto, dovendo propendere verso la *non ridondanza* del legislatore tributario<sup>338</sup>, bisogna ritenere che il legislatore non avrebbe sancito espressamente tale principio se questo fosse già contenuto in quello di capacità contributiva e di minimo esente<sup>339</sup>.

Bisogna, perciò, contestare l'affermazione, peraltro difesa anche dalla dottrina maggioritaria<sup>340</sup>, e confortata, in parte, anche dalla giurisprudenza costituzionale<sup>341</sup>, che il principio di progressività sia un corollario di quello della capacità contributiva, attribuendogli invece autonomia concettuale e normativa.

Si vorrà, poi, dimostrare come, nonostante dalla formulazione dell'art. 53, comma 2, non sembrino discendere stretti vincoli alla discrezionalità del legislatore rispetto all'intensità che la progressività- riferita al *sistema* nel suo complesso- debba raggiungere, essa non possa, tuttavia, essere intesa «*in termini minimi*»<sup>342</sup>, come una

---

<sup>337</sup> Cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef, op. cit.*, pp. 129 ss, che arriva per *questa* via a giustificare la legittimità costituzionale, ex art 53, co. 2, Cost., di una *flat tax*.

<sup>338</sup> Come risulta anche dall'analisi dei *lavori preparatori*, infatti, il legislatore costituzionale si è orientato, nella formulazione delle norme costituzionali, nel senso di eliminare tutto ciò che risultava vano e superfluo, adottando uno stile il più possibile sobrio, compendioso e succinto, che esprimesse solo il necessario. Vedi *supra*.

<sup>339</sup> Cfr. MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli editore, Torino, 1965, p. 203, il quale, assumendo che l'esenzione del minimo vitale sia un corollario della capacità contributiva, ritiene che se la stessa fosse stata sufficiente a garantire la progressività del sistema tributario, non vi sarebbe stato bisogno del secondo comma dell'art. 53.

<sup>340</sup> Cfr. FANTOZZI A., *Diritto tributario, op. cit.*, p. 51, secondo il quale la portata direttiva del comma 2 sarebbe stata «*in sostanza assorbita dal principio di capacità contributiva, specie nella concezione 'relativistica' e 'globale' da esso assunta nella (...) giurisprudenza più recente*».

<sup>341</sup> La Corte Costituzionale suole infatti indicare nel principio di progressività un corollario di quelli di capacità contributiva e di eguaglianza: così, per esempio, nella sentenza 128 del 1966.

«progressività purchessia»<sup>343</sup>, ma debba mantenere inalterato, nella sua attuazione, il suo vero significato, quello di «*minimizzare l'imposizione sui consociati meno abbienti*»<sup>344</sup>

Inoltre, in considerazione di quella dottrina<sup>345</sup> che ritiene il vincolo che discende dall'art. 53, comma 2, Cost. un vincolo «*piuttosto evanescente (per non dire inconsistente)*» in quanto non idoneo ad essere sindacato in sede di legittimità costituzionale, bisogna obiettare come, sebbene per consolidata giurisprudenza costituzionale il riferimento alla progressività al sistema nel suo complesso, e non ai singoli tributi, di fatto impedisca alla corte di contestare singoli tributi, tuttavia da esso discendono precise implicazioni per il legislatore, non riducibili ad un mero *indirizzo politico*<sup>346</sup>.

### III.1. Il riferimento della progressività al «*sistema tributario*».

Alcuni<sup>347</sup> rilevano come l'inserimento del comma 2 nell'art. 53 Cost. rappresentasse, nelle intenzioni del legislatore costituente, una risposta alle caratteristiche marcatamente regressive dell'ordinamento allora vigente: la vera portata precettiva del principio di progressività era stata quella di impedire il perpetuarsi del sistema regressivo allora vigente.

Sebbene, infatti, venga spesso riportato in dottrina<sup>348</sup> come anche nella vigenza dello Statuto albertino- carta espressione del costituzionalismo liberale- fossero presenti imposte dal carattere progressivo<sup>349</sup>, la progressività allora applicata differiva da quella in seguito voluta dai Costituenti.

---

<sup>342</sup> Cfr. MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 204: “una progressività in termini minimi non può bastare all'osservanza del disposto costituzionale”

<sup>343</sup> Cfr. D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef*, op. cit., p. 68.

<sup>344</sup> Cfr. BATISTONI FERRARA F., voce *Capacità contributiva*, in Enciclopedia del Diritto, vol. III, Milano, Giuffrè, 1999, p. 352.

<sup>345</sup> Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte generale, ottava ed., Padova, 2012, p. 190

<sup>346</sup> Cfr. COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 44, che scrive «*affermando l'esigenza di una progressività dell'imposta, la nostra Costituzione (...) [pone] solo un'esigenza di carattere politico*».

<sup>347</sup> Cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef*, op. cit., pp. 53 ss.

<sup>348</sup> Cfr. FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, op. cit., Milano, 2008, p. 124, che ritiene come, su questo punto, vi fosse «*una linea di assoluta continuità rispetto all'interpretazione dell'art. 25 dello Statuto prevalsa presso la dottrina di fine ottocento e novecento*».

<sup>349</sup> Come l'imposta complementare sul reddito complessivo introdotta nel 1923. Vd *supra* Capitolo 1, paragrafo VII.

La progressività ricercata all'epoca dello Statuto albertino<sup>350</sup> era intesa come *compensativa*: cioè era intesa nel senso di neutralizzare il carattere regressivo, in primo luogo dei tributi indiretti che attuavano «una progressione a rovescio, in quanto, essendo stabiliti prevalentemente sui consumi, gravano maggiormente sulle classi meno abbienti»<sup>351</sup>, ma non intendeva affermare una progressività *complessiva*, riferita al sistema nel suo insieme. Il gettito proveniente dall'imposta complementare era, infatti, relativamente molto modesto, e non era stato in grado di impedire che «la distribuzione del carico» avvenisse «non già in senso progressivo e neppure in misura proporzionale, ma in senso regressivo»<sup>352</sup>.

La prima intenzione dei Costituenti nell'inserire il principio di progressività era stata, dunque, quella di correggere la sostanziale regressività del sistema allora vigente, in quanto ritenuta «una grave ingiustizia sociale, che [andava] eliminata, con una meditata e seria riforma tributaria»<sup>353</sup>.

Dall'analisi delle intenzioni dei Costituenti, emerge, poi, come la progressività fosse riferita solo ad alcuni tributi e non a tutti: prevaleva, infatti, la convinzione che essa si addicesse maggiormente, anche se non unicamente, ai tributi personali sul reddito<sup>354</sup>: in particolare, il termine ideale di riferimento della progressività era costituito dalla imposta complessiva sul reddito<sup>355</sup>.

Costituisce, peraltro, considerazione pacifica, anche per consolidata giurisprudenza costituzionale<sup>356</sup>, che la progressività sia riferita al sistema nel suo *complesso* e non ai singoli tributi.

---

<sup>350</sup> Vd in particolare, il primo progetto Giolitti presentato dal Ministro Gagliardo nel 1892, che prevedeva l'introduzione di un'imposta progressiva sull'entrata che avrebbe corretto in senso progressivo il sistema tributario composto in prevalenza da tributi indiretti: Capitolo 1, paragrafo VII, *spec.* Pp. 70 e ss.

<sup>351</sup> FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, *op. cit.*, Milano, 2008, p. 124.

<sup>352</sup> Secondo le parole dell'on. SCOCA pronunciate nella seduta del 23 maggio 1947, giorno in cui venne alla luce l'art 53 Cost..Cfr. ATTI PARLAMENTARI dell'Assemblea costituente, Roma, Tipografia della Camera dei deputati, 1947, CXXX, 4204, ora consultabili sul sito online della Camera dei deputati.

<sup>353</sup> *Ibidem*.

<sup>354</sup> Si faceva riferimento, infatti, alla «progressione applicata ai tributi sul reddito globale o sul patrimonio» cfr. *loc. ult. op. cit.*

<sup>355</sup> Cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef*, *op. cit.*, pp. 66-67.

<sup>356</sup> La prima sentenza in tal senso fu la n. 12 del 1960.

Il principio di progressività, concernendo «*l'ordinamento tributario nel suo complesso*», «*(..)non vieta che singoli tributi possano ispirarsi a criteri diversi*»<sup>357</sup>: l'art. 53, secondo comma, Cost. non impone, pertanto, al legislatore di inserire criteri di progressività nella struttura di ogni singolo tributo, ma di costruire il sistema tributario in modo tale che il prelievo, considerato nella sua globalità, abbia carattere progressivo.

È sulla base di questa scelta del legislatore costituente, che la Corte costituzionale, da un lato ha rigettato tutte le censure di incostituzionalità sollevate nel corso degli anni nei confronti di singoli tributi non progressivi, dall'altro, coerentemente con tale premessa, sembra ritenere<sup>358</sup> che il principio di progressività non possa essere puramente e semplicemente disatteso dal legislatore: in particolare non può esserlo nella disciplina delle imposte personali<sup>359</sup>

È evidente, perciò, l'ampia discrezionalità lasciata al legislatore: come viene affermato<sup>360</sup>, dall'art 53, comma 2, non deriverebbe l'illegittimità di una legge che introducesse tributi a carattere non progressivo: l'unica conseguenza chiara che discende dalla norma, è stato detto<sup>361</sup>, è il divieto che il sistema tributario assuma carattere regressivo e «*al limite, anche semplicemente proporzionale*».

Quanto alla progressività che il legislatore deve in concreto adottare, la Costituzione sembrerebbe «*lascia[re] il problema praticamente aperto*»<sup>362</sup>: infatti, dalla norma non derivano indicazioni circa le modalità tecniche o l'intensità che la progressività deve

---

<sup>357</sup> Così si è espressa la Corte, per esempio, nella sent. 107/1995 relativa al contributo di malattia; ciò corrisponde ad un orientamento peraltro ben consolidato.

<sup>358</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in Riv. Dir. Trib., I, 2006., p. 304.

<sup>359</sup> In vari casi, infatti, la scelta del legislatore di configurare come proporzionale o fisso un certo tributo è stata giustificata dalla corte costituzionale in base alla natura reale di quest'ultimo, non dunque svalutando in assoluto il principio di progressività, bensì sottolineando come esso 'governi' le sole imposte personali: nella sentenza n. 128 del 1966 che concerneva le imposte di bollo, per esempio, si legge che «*non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico, all'adattamento al principio di progressività, che-inteso nel senso dell'aumento di aliquota col crescere del reddito presuppone un rapporto diretto tra imposizione e reddito individuale di ogni contribuente. Pertanto il principio della progressività, applicabile alle imposte personali ma non a tutte le altre diverse imposte, non può riguardare quelle di bollo*».

<sup>360</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, cit., 2006, p.306

<sup>361</sup> Cfr. COSCIANI C., *Stato dei lavori*, cit., p. 44.

<sup>362</sup> *Ibidem*.

adottare. Quindi, salvo il divieto della regressività, e quello teorico della proporzionalità, e il divieto di aliquote massime praticamente confiscatorie<sup>363</sup>, «ogni altra soluzione [sarebbe] valida e [dipenderebbe] dai criteri politici seguiti in quel momento»<sup>364</sup>.

Sin dalla riforma tributaria del '74, l'indicazione della progressività del *sistema* si è ritenuta soddisfatta dall'aver attribuito tale carattere al tributo caratterizzante il sistema, ossia l'imposta sul reddito delle persone fisiche. L'Irpef, peraltro, appariva, nella intenzione dei suoi elaboratori, corrispondere al modello della imposta complessiva sul reddito immaginata dai Costituenti come riferimento ideale della progressività.

### III.2. Il riferimento a *criteri* (plurali) di progressività

Dal riferimento, contenuto nell'art. 53, co. 2, Cost., a generici «*criteri*» cui la progressività del «*sistema tributario*» nel suo complesso deve conformarsi, derivano tre importanti conseguenze: innanzitutto, il legislatore non è vincolato a strutturare i tributi secondo un determinato *criterio tecnico*: perciò, la progressività del sistema potrà essere ottenuta sia mediante una graduazione della scala delle aliquote, come avviene attualmente con l'Irpef, che mediante una struttura per deduzione, come prospettano i sostenitori del modello *flat tax*<sup>365</sup>.

In secondo luogo, il legislatore non è tenuto ad attribuire una determinata *intensità* al tipo di progressività che intende attuare: con il solo limite di non attuare una c.d. *progressività confiscatoria*, o *livellatoria*, anche una progressività c.d. *lieve* apparirebbe conforme a Costituzione.

---

<sup>363</sup> Il divieto di applicare aliquote c.d. *confiscatorie* (cioè in grado di realizzare un prelievo superiore al valore del cespite tassato) secondo alcuni deriverebbe da «*altri articoli della Costituzione*», cfr. COSCIANI C., *Stato dei lavori*, op. cit., p. 44.: così, per esempio, dalla regola di *razionalità* derivante dall'art 3 secondo ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, op. cit., pp. 325 e ss; secondo altri, dallo stesso art. 53, cfr. FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, cit., Milano, 2008, pp. 139 e ss. Al contrario, la c.d. dottrina *neosvalutativa* nega l'esistenza di *limiti massimi* al prelievo che il legislatore è tenuto a rispettare, cfr. GALLO F., *Le ragioni del fisco*, cit., pp. 71 e ss., aprendo così la strada ai rischi di una «*progressività confiscatoria*», come rileva CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, cit., pp. 41 ss.

<sup>364</sup> Cfr. COSCIANI C., *Stato dei lavori*, op. cit., p. 44.

<sup>365</sup> Cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 54.

In terzo luogo, il legislatore non sarebbe neanche tenuto a mantenere «*il grado di progressività acquisito dal sistema in un dato momento*»<sup>366</sup>: non discende, cioè, dal comma 2, art 53, Cost., alcuna regola circa l'irreversibilità dell'intensità raggiunta in un determinato momento storico dalla progressività o, anche, a dover mantenere un determinato criterio di progressività già assunto dal sistema.

Ciò significa sia che, di per sé, l'introduzione di uno o più tributi non progressivi, o l'abrogazione di un tributo progressivo<sup>367</sup> non significa, automaticamente, che il sistema nel suo complesso perda il suo carattere progressivo; sia che è possibile attenuare l'inclinazione della curva di progressività «*in misura più o meno significativa*»<sup>368</sup>.

Perciò, salvo il limite rappresentato dal caso estremo di una riforma che determinasse la scomparsa della progressività dell'imposta sul reddito<sup>369</sup>, dall'art. 53, comma 2, Cost. non deriverebbero vincoli rispetto a scelte legislative dirette a mutare la conformazione già assunta dalla stessa.

Appiattare la curva della progressività certamente determinerebbe, peraltro, l'aumento della concentrazione delle ricchezze: tale effetto si rivelerebbe incoerente solo rispetto ad un tipo di progressività detta *livellatoria*, cioè, una progressività che punti ad azzerare il divario economico tra i cittadini, attraverso il livellamento dei redditi e delle ricchezze<sup>370</sup>. Infatti, bisogna ricordare, come esistano due tipi di progressività: la progressività c.d. tributaria, che può assumere intensità da lieve a moderata; e, appunto, quella *livellatoria*.

---

<sup>366</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, cit., 2006, p. 306.

<sup>367</sup> Così, peraltro, avvenne per l'imposta di successione e l'Invim, come osserva SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., p. 306.

<sup>368</sup> Cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 54.

<sup>369</sup> Come accadrebbe se l'Irpef- al quale è in genere riconosciuta la capacità di caratterizzare il sistema tributario come progressivo- venisse trasformata in una *flat tax* priva di quota esente, e non fosse compensata da altre imposte idonee allo scopo. Una riforma del genere, producendo effetti così radicali e palesi, se portata in sede di legittimità costituzionale, darebbe alla Corte il potere di formulare essa stessa, al posto del legislatore, una disciplina attuativa del principio costituzionale: sarebbe, all'uopo, sufficiente dichiarare illegittima l'abrogazione della disciplina previgente, riportandola così in vigore *ex tunc*. Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, cit., 2006, pp. 306-307.

<sup>370</sup> Tale tipo di progressività, basata sul modello del "sacrificio minimo collettivo", non ha mai ricevuto applicazione pratica in quanto ritenuto gravemente lesivo della produzione. Su cui vd. *Supra*, Capitolo I.VII.

A quest'ultimo tipo di progressività è anche riferibile un'imposta che determini un effetto *confiscatorio*, la cui configurabilità è stata a lungo dibattuta in dottrina<sup>371</sup>, soprattutto in base all'argomento se dall'art. 53 derivassero o meno, in capo al legislatore, dei *limiti massimi* rispetto al prelievo, inteso sia con riferimento ai singoli tributi e al singolo contribuente, sia con riferimento alla pressione tributaria complessiva<sup>372</sup>.

Dovendo ritenersi superata l'obiezione riguardo all'inesistenza di *limiti massimi* al prelievo<sup>373</sup>, bisogna ritenere che una progressività confiscatoria non sia conforme al dettato costituzionale<sup>374</sup>.

Escluso che il principio di progressività prescritto dalla Costituzione assuma un'intensità troppo accentuata, resta da vedere se la norma costituzionale prescriva un determinato livello di intensità o, come viene altrimenti sostenuto, lasci «*il problema completamente aperto*»<sup>375</sup>.

Innanzitutto, bisogna considerare come l'intenzione del legislatore costituzionale fosse quella di introdurre una progressività c.d. *compensativa*, che fosse tale «*da correggere le iniquità derivanti dagli altri tributi*»<sup>376</sup>: da ciò bisogna dedurre che si escludesse che la progressività dell'imposta sul reddito possa assumere intensità troppo lieve al punto

---

<sup>371</sup> Vd. FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, op. cit., Milano, 2008, che ritiene come, negli anni '70, come l'imposta complementare sul reddito possedesse «*aliquote confiscatorie per imponibili superiori a 500 milioni di vecchie lire*».

<sup>372</sup> Esclude che dall'art. 53 derivino limiti massimi che il legislatore deve rispettare per strutturare il prelievo, GALLO F., *Le ragioni del fisco*, op. cit., pp. 71-72.

<sup>373</sup> E ciò in base all'argomento dell'evidente contraddizione logica derivante dall'ammettere- come fa la suddetta dottrina- da una parte, la presenza di limiti c.d. *minimi* al prelievo consistenti nell'esenzione del minimo vitale- anche se, tale dottrina li fa derivare da altri «*principi costituzionali invalicabili*» e non direttamente dall'art. 53, comma 1, Cost, cfr. GALLO F., *Le ragioni del fisco*, op.cit., p.71. -e, dall'altra, nel negare, invece i *limiti massimi*. Se esistono limiti minimi, viene affermato, *devono necessariamente* sussistere anche dei *limiti massimi* per il semplice fatto che già la deduzione di quel minimo vitale impedisce al prelievo fiscale di confiscare l'intero cespite. Cfr. FALSITTA G., *l'imposta confiscatoria*, op. cit., Milano, 2008, pp. 107 e ss.

<sup>374</sup> Come, peraltro, rilevato a lungo da gran parte della dottrina. Tra gli altri, vd COSCIANI C., *Stato dei lavori*, cit., p. 44 che sostiene come, secondo il dettato costituzionale sia nel senso che «*un sistema tributario può essere ugualmente progressivo, sia che il tasso aumenti col crescere della materia imponibile, sia che il tasso arrivi ad un livello estremamente basso, purché non si traduca in una confisca*».

<sup>375</sup> Cfr. COSCIANI C., loc. ult. op. cit.

<sup>376</sup> Così l'on. Scoca nella seduta del 23 maggio 1947 in Assemblea Costituente, cfr. ATTI PARLAMENTARI dell'Assemblea costituente, cit., Roma, 1947, CXXX, 4204

da venire *sopraffatta* dall'effetto contrario di altri tributi nel rendere la progressività del sistema tributario *nel suo complesso*.

Come è stato detto, dall'art. 53, comma 2, non deriverebbero precise indicazioni circa il criterio tecnico da adottare per attuare la progressività del sistema, potendo questa essere realizzata mediante una scala di aliquote che crescono con percentuali più che proporzionali al passaggio da uno scaglione di reddito all'altro; oppure, mediante una strutturazione per deduzioni della base imponibile secondo un tasso meno che proporzionale al crescere del reddito, secondo il modello della c.d. progressività *degressiva*.

Bisogna considerare come a queste due tecniche di progressività corrispondano, tuttavia, effetti diversi: la progressività per deduzione è, nella sua concezione elementare, già implicata nella previsione della deduzione del c.d. *minimo vitale*, contenuta nel concetto di capacità contributiva. E, come già considerato, in virtù della autonomia normativa del secondo comma dell'art. 53 rispetto al primo, è necessario attribuire al principio di progressività una portata che superi quella già insita in quello di capacità contributiva.

Mediante l'esenzione del c.d. *minimo*, si raggiunge una progressività che si mantiene sino ad un certo livello di reddito, raggiunto il quale viene azzerata: è, quindi, una progressività che si realizza solo rispetto a determinate fasce reddituali, ma non si mantiene lungo tutti gli scaglioni di reddito- non è, cioè, una progressività c.d. *continua*-venendo ad essere, ad un certo punto, neutralizzata: in questo modo, non verrebbe percepita dagli scaglioni di reddito più alti. Non a caso, tale tipologia era prevista dalle teorie degli economisti liberali<sup>377</sup> contrari a una progressività generale, riferita all'intero sistema tributario.

Ora, sebbene vada escluso che alla progressività prevista dall'art. 53, comma 2, sia attribuito «l'obiettivo funzionale di spostare ricchezze dai più ai meno abbienti»<sup>378</sup>, ad

---

<sup>377</sup> Vd., per es., HAYEK F.A., *The Constitution of Liberty*, London- New York, 1960, p. 267, sul punto vd anche STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef*, op. cit., p. 67, nota 25.

<sup>378</sup> Cfr. FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, op. cit., Milano, 2008, p. 122. L'obiettivo redistributivo deve essere, infatti, più correttamente attribuito alle politiche di *spesa*. L'autore attribuisce alla progressività al capacità di realizzare *indirettamente* la redistribuzione delle ricchezze «a condizione che



essa, ciononostante, si può legittimamente attribuire un altro obiettivo: quello di ridurre le diseguaglianze tra ricchi e poveri mediante «*l'impovertimento dei più ricchi*»<sup>379</sup>.

L'art. 53, comma 2, Cost., cioè, non consisterebbe in una qualsiasi regola tale da far crescere il prelievo in modo più che proporzionale al crescere della ricchezza, ma esprimerebbe piuttosto «*un criterio di giustizia della tassazione fondato sulla ricerca di una effettiva eguaglianza nel sacrificio dei contribuenti più abbienti, rispetto a quelli meno ricchi*»<sup>380</sup>.

Un incremento progressivo del prelievo che si arresti al livello delle classi medie di contribuenti non appare, pertanto, pienamente coerente col dettato costituzionale<sup>381</sup>.

Anche in considerazione della vocazione alla correzione delle diseguaglianze economiche e sociali, espressa dal concetto di solidarietà contenuto nell'art. 2 Cost., e dell'obiettivo ultimo, imposto al nostro ordinamento giuridico dall'art. 3, comma 2, Cost., che vengano superati gli «*ostacoli di ordine economico e sociale, che (...) impediscono il pieno sviluppo della persona umana*», emerge il disegno costituzionale verso interventi che si caratterizzino finanche come *redistributivi* della ricchezza.

Pur essendo lasciata al legislatore piena discrezionalità circa modifiche nel senso dell'appiattimento della curva di progressività, tuttavia, un totale appiattimento in corrispondenza dei contribuenti delle fasce più alte ostacolerebbe l'obiettivo redistributivo attuabile attraverso un'efficace politica di spesa pubblica in quanto le risorse destinate ad essa verrebbero significativamente ridotte.

È da ritenersi, pertanto, più coerente con la previsione costituzionale un incremento progressivo che, non arrestandosi al livello delle classi medie, differenzi, sia pure in misura *moderata*, la posizione di questi da quella dei più benestanti<sup>382</sup>.

---

*il maggior carico fiscale su chi si trovi in condizioni comparativamente migliori sia destinato a spese a favore di chi versi nella situazione opposta»*

<sup>379</sup> *Ibidem*.

<sup>380</sup> Così, SCHIAVOLIN, R. *Il principio di progressività del sistema tributario*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, 2006, p. 159.

<sup>381</sup> Cfr. GALLO F., *Le ragioni del fisco*, *op. cit.*, p. 118, per il quale l'intervento a favore dei più poveri non giustifica un appiattimento della curva di progressività a livello dei redditi medi, ma deve prevedere delle aliquote marginali più alte per i redditi più alti.

<sup>382</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, *op. cit.*, p. 160.

## Capitolo 3: La “crisi della progressività” e considerazioni in tema di *Flat tax*.

### I. La sostanziale inattuazione dell’art. 53 Cost. prima della riforma tributaria degli anni Settanta

Sin dalla riforma tributaria del ’74, l’indicazione della progressività del *sistema* si è ritenuta soddisfatta dall’aver attribuito tale carattere al tributo caratterizzante il sistema medesimo, ossia l’imposta sul reddito delle persone fisiche.

Prima di allora, le linee del sistema fiscale erano state dettate dalla riforma Vanoni sulla perequazione tributaria del 1951, la quale, proponendosi di dare attuazione ai principi di capacità contributiva e di progressività contenuti in Costituzione, aveva tuttavia, negli effetti, fallito il suo obiettivo. Essa aveva inteso, infatti, operare un mutamento nella distribuzione interna dei tributi, realizzando un passaggio da un’imposizione prevalentemente reale ad una personale, in coerenza col principio di capacità contributiva.

Tuttavia, ancora per lungo tempo dopo la riforma Vanoni, le imposte indirette e i contributi sociali superavano di gran lunga, per gettito, le dirette, e il sistema si componeva principalmente di tributi ad aliquota proporzionale: i tributi personali, come l’imposta complementare e quella di famiglia, avevano un ruolo marginale, anche a causa degli elevati minimi di esenzione previsti<sup>383</sup>.

Tra le dirette, l’imposta principale, sia per gettito che per soggetti passivi, era quella di ricchezza mobile<sup>384</sup> che, nonostante avesse cominciato ad assumere andamenti lievemente progressivi- cosa che l’Amministrazione finanziaria ebbe molti problemi a

---

<sup>383</sup> Come rileva CARPENTIERI L., *L’illusione della progressività*, op. cit., p. 58.

<sup>384</sup> L’imposta di ricchezza mobile era determinata, nei suoi presupposti, ancora dal T.U. n. 4021 del 1877 e fino agli anni ’50 rappresentava, da sola, oltre il 45% del gettito delle imposte dirette. Presupposto dell’imposta era il possesso di un reddito, il quale veniva tassato secondo aliquote dapprima rigidamente proporzionali poi, a partire dalla riforma Vanoni, blandamente progressive, che si diversificavano in ragione della natura del reddito, secondo la loro appartenenza ad una delle tre macro-categorie, con esclusione dei redditi fondiari che erano assoggettati a tassazione separata: redditi derivanti dall’industria e il commercio; redditi da stipendi e professionali; redditi da capitale. Tali categorie reddituali vennero poi recuperate nell’IRPEF, nel quale si aggiunse la quarta dei *redditi diversi*, a testimonianza di un’opera di *stratificazione storica*

gestire- era una tassazione cedolare che, come viene ritenuto<sup>385</sup>, dava luogo ad evidenti disparità di trattamento, oltre ad essere fonte di incoerenza ed inefficienza<sup>386</sup> del sistema, ma aveva il vantaggio di avere minori costi di amministrazione rispetto ad un'imposta personale, essendo la sua organizzazione più semplice.

Da dopo la seconda guerra mondiale, i maggiori paesi industrializzati avevano, al contrario, adottato l'imposta sul reddito personale e quella sui profitti delle società come le più importanti fonti di entrata fiscale<sup>387</sup>

In Italia, il ritardo con cui si introdussero tali imposte<sup>388</sup> vengono ricollegate alla crisi finanziaria in cui versava il paese<sup>389</sup> che non avrebbe consentito di finanziare lo sviluppo dell'Amministrazione finanziaria richiesta dall'adozione di imposte dirette personali. Secondo alcuni<sup>390</sup> ciò sarebbe anche da imputare alle pressioni che ebbe sul governo la classe imprenditoriale: in questo senso, la riforma Vanoni sembrerebbe aver corrisposto alle attese di Confindustria, risultando i suoi effetti nell'inasprimento del carico sulle famiglie, rispetto alle imprese; nella riduzione della progressività anziché nel suo aumento. Infatti, le logiche di sviluppo capitalistico richiedevano una imposizione che esentasse il risparmio e si concentrasse sui consumi, e che si strutturasse in modo proporzionale piuttosto che progressivo: in particolare, si temevano gli effetti negativi che una più accentuata progressività avrebbe comportato sugli incentivi a produrre.

Un problema della progressività, infatti, usato come argomentazione principale da parte della teoria economica a sostegno dell'offerta (la c.d. *supply side economics*) è che essa scoraggerebbe la propensione alla produzione, secondo un meccanismo descritto come la trappola della progressività: dal momento che, anche ad aumenti minimi di reddito

---

<sup>385</sup> Cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 122. Il giudizio è peraltro diffusamente condiviso in dottrina.

<sup>386</sup> Tradizionalmente, infatti, la superiorità dell'imposizione diretta è stata argomentata sulla base della sua presunta *neutralità*, in quanto ha effetti solo sul reddito disponibile del contribuente, ma non altera le sue scelte al consumo; invece, l'imposta indiretta, determinando un aumento del prezzo finale del bene tassato, provoca una distorsione artificiosa dei prezzi al consumo. Cfr. CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze*, op. cit., pp. 282 e ss.

<sup>387</sup> Negli USA, Canada e Giappone erano attorno al 45% di tutte le entrate fiscali; poco meno del 40% nel Regno Unito; più del 33% in Germania: solo la Francia si distingueva con il 18%.

<sup>388</sup> Vd. Capitolo 1, par. VII.

<sup>389</sup> Così CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze*, op. cit., p.283.

<sup>390</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., pp. 57 e ss.

corrisponde l'aumento secco dell'aliquota marginale, sorgerebbe la convenienza a diminuire la base imponibile diminuendo la produzione o evadendo.

La sostanziale inattuazione dell'art. 53 è anche da ricollegare alla difficoltà riscontrata nel definire la portata normativa dell'articolo che risiedeva in particolare, nell'interpretazione del concetto di capacità contributiva: il sistema fiscale appariva non congruente a tale principio, e ciò riceveva indiretto sostegno dai primi studi dottrinali sull'art. 53 che, svalutandone la portata, non lo ritenevano capace di operare limitazioni sull'attività legislativa tributaria<sup>391</sup>.

Sebbene vi fosse, perlomeno, condivisione nel ritenere che l'art 53 richiedesse, per essere attuato, un'imposizione di tipo personale<sup>392</sup>, negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore della Costituzione era prevalsa la lettura del concetto di capacità contributiva come una *scatola vuota*<sup>393</sup> riempibile del più diverso contenuto, e pertanto, privo di reale significato oggettivo, ma accolto quale concetto *paragiuridico*<sup>394</sup>. Tali dottrine risultavano confermate dall'indiretto avallo di alcune sentenze della Corte di Cassazione<sup>395</sup>: esse muovevano dal presupposto della natura programmatica delle norme contenute nell'art. 53, da cui sarebbe derivata l'incapacità nel vincolare il

---

<sup>391</sup> Ne parla MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., pp. 20 e ss. I seguaci della tesi svalutativa erano, tra gli altri, Ingrosso, Pesenti e Greco.

<sup>392</sup> Cfr. infatti INGROSSO G., *I tributi nella nuova Costituzione*, op. cit., 1950, p. 163. L'autore, che scrive all'indomani dell'entrata in vigore della Costituzione, e che, per di più, rientrava nella corrente svalutativa dell'art. 53, nel tracciare la differenza tra quest'ultimo e l'art. 25 dello Statuo Albertino, manifesta la consapevolezza che l'articolo previgente, nel suo riferimento agli *averi*, intendeva tassare elementi oggettivi della ricchezza; mentre l'art. 53 si ricollegava a molteplici presupposti (come il reddito, l'entrata, il possesso di determinati beni) che avevano come riferimento la persona del contribuente.

<sup>393</sup> La tesi che l'art. 53 si riducesse ad una scatola vuota era formulata da GIANNINI dopo averne precedentemente, in sede costituente, avversato l'inserimento in Costituzione. La svalutazione dell'art. 53 era compiuta in base ad un doppio argomento: quello dell'irrelevanza della disposizione, posto che affermava un principio ovvio quello della legittimità del prelievo fiscale e del potere del legislatore di imporlo; e quello della natura programmatica e non immediatamente precettiva della disposizione. Cfr FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, op. cit., pp. 91-92.

<sup>394</sup> Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario*, op. cit., p. 266.

<sup>395</sup> Più precisamente, la Cassazione, nel decidere se leggi anteriori in contrasto con la nuova Costituzione avessero dovuto ritenersi tacitamente abrogate, aveva distinto le norme costituzionali in programmatiche e precettive, ritenendo che solo queste ultime fossero idonee ad essere utilizzate come parametro nel giudizio di costituzionalità delle leggi. Aveva inoltre ricondotto la gran parte delle norme costituzionali nella categoria delle norme programmatiche, tra cui proprio l'art. 53. Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario*, op. cit., pp. 267-268 che racconta come ciò avesse prodotto «l'ibernazione» della Costituzione.

legislatore circa la loro concreta applicazione, potendo, al più, essere intese come un orientamento che questi doveva tener presente.

La fine del prevalere della lettura svalutativa, riguardo alla portata dell'art. 53, viene fatta risalire<sup>396</sup> agli effetti prodotti dalla prima sentenza della Corte Costituzionale, nel 1961 (sent. 1 del 1956), nella quale la Corte, disattendendo l'indirizzo interpretativo della Cassazione, chiarì che la distinzione tra norme precettive e norme programmatiche non era decisiva nei giudizi di legittimità costituzionale.

Il dibattito dottrinale che si riaprì, in seguito a tale pronuncia, si orientò verso tentativi di concretizzazione «*ipervalutativi*»<sup>397</sup> con i quali si raggiunse una soluzione in termini oggettivi e non discrezionali del problema relativo alla determinazione dell'esistenza o meno della capacità contributiva, attraverso il riferimento alla forza economica del soggetto: veniva, perciò determinato l'*an* del tributo, ma rimaneva sostanzialmente aperto il problema del *quantum*.

Tuttavia, come viene rilevato<sup>398</sup>, anche a voler affermare la natura *precettiva* dell'art. 53, il fatto che il sistema tributario, prima della riforma degli anni '70, fosse caratterizzato dalla proporzionalità- per non dire dalla *regressività*- dell'imposizione, non avrebbe, in ogni caso, offerto alla Corte Costituzionale il potere di sostituirsi al legislatore introducendo tributi progressivi, ma solo, al limite, di indirizzargli moniti.

D'altronde, la Corte Costituzionale, dopo una prima opera di *incivilimento tributario*<sup>399</sup>, svolta intorno agli anni '70, a partire dagli anni '80 ha consolidato il suo indirizzo, in tema di sindacato costituzionale ai sensi dell'art. 53, nel senso di poter svolgere solo un controllo sotto il profilo dell'«*assoluta arbitrarietà o irrazionalità della misura*

---

<sup>396</sup> Cfr MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 20, che si riferisce a tale episodio come quello in cui tale orientamento svalutativo ricevé un «*colpo di grazia*».

<sup>397</sup> Come li definisce ANTONINI L., *Dovere tributario*, op. cit., p. 265 che, altrove, ritiene che tali tentativi vennero inaugurati dall'opera, del 1962, di Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, nel quale l'autore, pur riconoscendo come il concetto di capacità contributiva rimanesse pur sempre una *scatola vuota*, rintracciò nella *forza economica* l'elemento essenziale della formula di capacità contributiva enunciata dalla Costituzione, in modo che risultava preclusa al legislatore la facoltà di assumere a presupposto dell'imposta un fatto non valutabile come indizio di forza economica; di conseguenza, solo l'acquisizione di ricchezza poteva essere ritenuta manifestazione di capacità contributiva. Cfr. *ult. op. cit.*, pp.269 ss.

<sup>398</sup> Cfr SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito*, op. cit., p. 306.

<sup>399</sup> Cfr ANTONINI L., *Dovere tributario*, op. cit., pp. 328-329.

dell'imposizione»<sup>400</sup>: la portata dell'art. 53 Cost. viene riconnessa all'art. 3 Cost. e interpretata quale regola di coerenza e razionalità a presidio della legislazione tributaria e principio di eguaglianza materia tributaria<sup>401</sup>.

L'eguaglianza tributaria è stata tradizionalmente intesa nel senso formale di eguaglianza *orizzontale*, e perciò richiede che individui con uguale capacità contributiva siano assoggettati a medesima imposizione. Dall'altra parte, tale principio conduce anche a quello di eguaglianza *verticale*, per il quale individui con diseguale capacità contributiva devono essere assoggettati a differente imposizione.

La principale motivazione attribuita al principio di eguaglianza, o equità, verticale, quale criterio di giustizia tributaria, è stata ricondotta all'idea che coloro che hanno una più elevata capacità contributiva debbano contribuire in misura maggiore di coloro che ne hanno una inferiore<sup>402</sup>.

Tale principio, tradizionalmente riconnesso a quello di capacità contributiva, tuttavia lasciava aperto il problema della quantificazione della differenza da applicare a situazioni di capacità contributiva diversa. Il principio di progressività inserito in Costituzione specificherebbe, allora, come tale misura debba variare in maniera *più che proporzionale* al variare del reddito.

Una parte della dottrina<sup>403</sup> fa derivare dal collegamento tra la capacità contributiva e il principio di eguaglianza un vincolo per il legislatore ordinario a strutturare i tributi in modo proporzionale alle differenze economiche dei destinatari di essi: il principio di

---

<sup>400</sup> Cfr., tra le altre, sent. 62 del 1977 e 336/1992.

<sup>401</sup> È proprio sulla base di un tale consolidato orientamento della Corte costituzionale che, dagli anni '90, è riemerso in dottrina un orientamento interpretativo svalutativo nei confronti del principio di capacità contributiva, ritenuto come una semplice specificazione, nella materia tributaria, del principio di eguaglianza. Vd. *supra* Capitolo 2.III.

<sup>402</sup> Cfr. CAMPA G., *Lezioni di scienza delle finanze, op.cit.*, p. 277. Il principio di equità orizzontale è stato, nella teoria economica, dapprima ritenuto quello fondamentale per stabilire una distribuzione più equa dell'imposizione: Richard Musgrave, in particolare, difendeva tale argomento sostenendo che, mentre l'equità orizzontale ha applicazioni coerenti e analoghe, quello verticale produce applicazioni differenti e non omogenee. Fu poi il premio Nobel J. Stiglitz a ritenere che principio di equità verticale fosse un indicatore di per sé valido e sufficiente per indicare la caratteristica dell'equità, sebbene subordinato a quello orizzontale.

<sup>403</sup> Cfr. LOMBARDI E., *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, p. 370, cit. da ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, op. cit.*, p. 273 nota 26.

progressività richiederebbe che tale differenziazione avvenga in base ad un modulo «*geometrico e non aritmetico*» di valutazione delle diversità di trattamento.

In ogni caso, sin dalle sue prime applicazioni, l'imposta sul reddito è stata considerata come quella che meglio realizzava l'equità nella tassazione e come lo strumento più adatto a realizzare un'imposta progressiva su un'ampia base imponibile.

## II. L'introduzione dell'imposta personale sul modello della *comprehensive income tax* e le sue criticità applicative.

Nel 1963 viene istituita la Commissione di studio per la riforma del sistema fiscale presieduta da Cesare Cosciani che, tra gli obiettivi della riforma indica anche quello di realizzare un'effettiva progressività del sistema in osservanza dell'art. 53.

La riforma, varata dieci anni dopo<sup>404</sup>, introduce delle epocali novità tributarie- che, peraltro, costituiscono applicazione di principi già in vigore nei sistemi tributari dei Paesi occidentali sin da molto prima<sup>405</sup>- che possono essere riassunti sotto tre aspetti.

Innanzitutto, si realizza il definitivo passaggio dalla *realità* alla *personalizzazione* dell'imposizione: l'imposta sul reddito delle persone fisiche, IRPEF, e quella sul reddito delle persone giuridiche, IRPEG, sostituiscono l'imposta di ricchezza mobile, che viene abrogata. In secondo luogo, viene data piena applicazione al principio di progressività nello strutturare il tributo, mediante al strutturazione di una scala di aliquote marginali crescenti in modo più che proporzionale al crescere del reddito. Infine, viene adottato il concetto di reddito «*entrata*», accanto a quello di reddito «*prodotto*»<sup>406</sup>, allo scopo di ampliare la base imponibile delle persone fisiche, delle società di persone e di capitale, e

---

<sup>404</sup> C'è chi rileva come in tale lasso di tempo la situazione economica e sociale del paese fosse grandemente cambiata rispetto a quella in cui aveva lavorato la commissione di studio. In particolare, viene evidenziato il grande aumento della spesa pubblica coerente con l'affermazione definitiva dello Stato sociale. Sotto questo punto di vista, l'introduzione di un'imposta personale progressiva viene giustificata come uno strumento «*che consente alle società capitalistiche caratterizzate dal suffragio universale (e dunque caratterizzate dal rischio di una coalizione dell'elettorato più povero e più numeroso vs l'elettorato più ricco) di svilupparsi pacificamente*». Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., pp. 58-59.

<sup>405</sup> Vd. Capitolo 1, par. VII.

<sup>406</sup> La differenza tra i due concetti risiede nella valutazione che viene fatta del reddito, ossia di quel flusso di ricchezza- opposto al patrimonio, che invece è un'immobilizzazione della stessa- misurato entro un certo periodo di tempo (generalmente si fa riferimento al reddito annuale, ma differenze emergono, per esempio, rispetto ai redditi di impresa, che possono riferirsi alla durata dell'esercizio; o alle attività c.d. *stagionali*, che fanno riferimento ad un termine ridotto). Mentre nel concetto di reddito *prodotto* esso è valutato dal lato delle *fonti* di guadagno (lavoro; impiego di capitale, attività finanziarie; mero possesso di fondi o altri fattori di produzione), il reddito *entrata* lo considera dal lato degli *usi*: ossia, è considerato reddito ogni incremento di ricchezza del soggetto, di qualsiasi provenienza, anche se non prodotto dal contribuente stesso. Se, nella teoria, i due concetti possono anche coincidere, la differenza si rivela nella considerazione fiscale dei trasferimenti a titolo gratuito (come le eredità e le donazioni; oppure le vincite) e le plusvalenze patrimoniali (aumento di valore di azioni o titoli in conseguenza della loro cessione): tali situazioni sono assoggettate ad imposizione solo se si assume quale base imponibile il concetto di reddito *entrata*. Una terza definizione di reddito è poi quella di reddito-*spesa*, o reddito consumato, il quale si riferisce solo al consumo, con la conseguenza di esentare da tassazione il risparmio.



assoggettare a tassazione le più diverse forme reddituali per evitare l'*elusione* dell'imposta.

L'effetto della riforma fu, in primo luogo, l'istituzione della *fiscalità di massa* :il numero di contribuenti passò da essere di 4.800.000, come era fino al '73, a 22.253.000. Da ciò discese, in primo luogo, un aumento esponenziale della pressione fiscale che, fino agli anni '70, si era mantenuta in Italia nettamente inferiore a quella degli altri Paesi Ocse.

Inoltre, il «*pilastro*» su cui la riforma era incentrata- un modello di imposta personale sui redditi intesa come imposta generale, cumulativa e progressiva- entrò rapidamente in crisi, e con ciò, l'aspirazione a che il nostro sistema tributario fosse *informato*, concretamente, al principio di progressività: ciò che, oggi, fa ritenere che una riforma dell'Irpef sia «*ineludibile*» e che sin da pochi anni dopo l'entrata in vigore della riforma faceva discutere circa il fallimento della stessa<sup>407</sup> .

## II.1 L'erosione della base imponibile IRPEF e la «crisi della progressività» del sistema tributario.

La scelta iniziale di adottare una nozione omnicomprensiva di reddito imponibile, basata sul criterio di determinazione effettiva<sup>408</sup> e di accertamento analitico, evidenziò da subito l'impossibilità di trattare in modo uniforme i vari tipi di reddito e di ricomprenderli come omogenei nella base imponibile costituita dal reddito complessivo. Si evidenziarono le difficoltà, in termini di costi e di efficienza, dell'Amministrazione

---

<sup>407</sup> Come infatti già emergeva dal titolo di un volume di atti di un convegno tenutosi nei primi anni Ottanta AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, GERELLI E. e VITALE M. (a cura di), Angeli, Milano, 1984.

<sup>408</sup> Il reddito effettivo, specie quello di «*competenza*» (che si riferisce alle entrate economicamente maturate anche se non ancora *incassate*), sebbene risponda, almeno teoricamente, a finalità di una imposizione più equa in quanto indirizzata a colpire fatti *effettivamente* indici di capacità contributiva, tuttavia è una determinazione, in molti casi, molto complessa e non sempre realizzabile: innanzitutto obbligherebbe ciascun contribuente a tenere una contabilità personale, cosa che lo rende inadeguato rispetto a soggetti diversi da quelli che dispongono già, per fini extrafiscali, di organizzazioni contabili ben strutturate. Il reddito «*normale*», d'altra parte, riferendosi alle potenzialità reddituali del contribuente, permette di essere calcolato anche in base ai dati disponibili circa gli utili o i ricavi *medi* derivanti da una certa attività. Ciò rende quello del reddito «*normale*», o ordinario, una determinazione più semplice da reperire per il fisco, tuttavia a scapito dell'equità nell'imposizione, posto che la capacità contributiva non viene rilevata nei suoi termini completi ed *esatti*. Cfr. CAMPA G., *Lezioni*, op. cit., pp. 382-383.

fiscale nel dover rapportarsi con un numero enorme di contribuenti, in luogo dei sostituti di imposta che sino ad allora avevano costituito i soli referenti.

Mentre il disegno originario dell'Irpef si basava su ciò che è stata definita una «ossessione dell'analiticità»<sup>409</sup>, l'evoluzione della determinazione del reddito dovette scontrarsi con la realtà del sistema economico, formato principalmente da imprese di piccole e medie dimensioni, in molti casi sprovviste degli impianti contabili richiesti per misurare il reddito *effettivo*, e dalla incapacità dell'Amministrazione finanziaria nel realizzare indagini di accertamento estese a tutti.

Ciò ha progressivamente condotto all'abbandono dell'analiticità dell'accertamento rispetto a diverse categorie di reddito o singole componenti all'interno della stessa categoria reddituale. Gradualmente, si sono ampliate le aree di obbligatoria determinazione forfetaria di parti dell'imponibile: la base imponibile si è circoscritta e l'Irpef è divenuta un'imposta meno generale rispetto a come prospettata nelle intenzioni del legislatore della riforma..

Il disegno originario di riorganizzare le imposte dirette intorno ad un'imposta unica sui redditi di tipo personale e progressivo sul modello della *comprehensive income tax* adottata in Inghilterra, era stato concepito in considerazione dei vantaggi riconnessi alla sua adozione: di spostare almeno in parte l'onere fiscale dalle imprese alle persone fisiche; di rendere il calcolo dell'imposta più chiaro e trasparente, in luogo di un coacervo di aliquote di imposte diverse. Ancora, una tale riforma andava nel senso dell'attuazione dell'art. 53: così sia rispetto al suo primo comma, in considerazione della possibilità che un'imposta unica sul reddito complessivo permetteva di modellare meglio l'onere tributario alla capacità contributiva dei contribuenti; che al suo secondo comma, posto che già nelle intenzioni dei costituenti la progressività andava riferita ad un'imposta unica sul reddito, o sul patrimonio, complessivi, in modo da rendere il sistema tributario, nel suo complesso, progressivo<sup>410</sup>.

Tuttavia, come viene rilevato<sup>411</sup>, la scelta di adottare una nozione omnicomprensiva di

---

<sup>409</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., pp. 68 e ss.

<sup>410</sup> Vd. *Supra* Capitolo 2.III

<sup>411</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 60.

reddito imponibile, per di più basata sul concetto di reddito effettivo, si dimostrò presto «*velleitaria*»: l'affermazione dell'uguaglianza di tutti i redditi di fronte alle imposte, e dell'uguaglianza del trattamento cui devono essere sottoposti, realizzava l'applicazione di principi costituzionali solo in linea teorica, perché, nella realtà, tali assunti si scontrarono con le difficoltà legate alla omogeneità nella determinazione e misurazione di redditi che erano, in *rerum natura*, diversi. Specialmente nella fase storica cui fa riferimento la riforma, l'innovazione nelle attività e i primi passi nella *globalizzazione* economica, conducevano alla creazione di nuove fonti di guadagni e compensi che sfuggivano ad una diretta determinazione in base alle categorie di reddito create legislativamente. Ciò condusse, inevitabilmente, alla differenziazione dei trattamenti per tipologie di reddito, sia in base ai criteri di determinazione degli imponibili, sia per le modalità e i regimi di accertamento.

Per prima cosa si rilevò la necessità di sottoporre a trattamento diversificato i redditi finanziari: vennero completamente esentati gli interessi sul debito pubblico, e le altre tipologie di interesse (sui depositi bancari, sui titoli a reddito fisso diversi dal debito pubblico) vennero assoggettati ad un'imposta sostitutiva all'Irpef, con aliquote proporzionali inferiori. Tali scelte corrisposero alla preoccupazione, indotta dalla emergente *globalizzazione* finanziaria e alla correlata *competizione fiscale*, di scoraggiare gli investimenti: ciò che da sempre contraddistingue una politica fiscale che concentra l'imposizione sugli imponibili ricollegati ai fattori meno mobili, come il lavoro, i consumi, e le rendite immobiliari, e spinge ad un trattamento privilegiato dei redditi mobili, al fine di non far loro abbandonare il paese e, al contrario, attrarli<sup>412</sup>.

---

<sup>412</sup> Peraltro tale politica fiscale è condivisa anche dagli altri paesi: proprio il trattamento fiscale differenziato nei confronti dei redditi finanziari ha portato, a partire dagli anni Novanta nei paesi scandinavi, all'abbandono della *comprehensive income tax* in luogo di una tassazione duale che, all'interno dell'imposizione delle persone fisiche, distingue il trattamento dei redditi di capitali, che vengono assoggettati ad una imposta proporzionale unica (una *flat rate tax*), dai redditi derivanti da altre fonti (i *labour income*) che vengono tassati con imposte progressive. Rileva come, nonostante gli influssi che hanno avuto nel trattamento dei profitti delle società e delle imprese, specie tra il 1997 e il 2003, i postulati della *Dual Income Taxation* non siano mai stati interiorizzati dal nostro sistema, che si è sviluppato, semmai, in modo «*plurale*» e «*molteplice*» STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, *op. cit.*, pp. 98-101.

Inoltre, tale politica fiscale si giustifica anche in relazione al problema della «*doppia tassazione del risparmio*» che avverrebbe qualora lo stesso imponibile venisse tassato una prima volta in quanto reddito «*prodotto*» e una seconda volta tassando il reddito di capitale, che rappresenta l'investimento del reddito prodotto.

Già dal trattamento fiscale differenziato dei redditi finanziari emersero i primi segni della c.d. *erosione* della base imponibile dell'imposta personale unica sul reddito complessivo, e del restringimento dell'area di applicazione della progressività, ancora in atto.

La graduale sottrazione di parti di imponibile dal concetto di reddito *cumulativo* e la frammentazione della base imponibile in redditi di categoria cui corrisposero criteri di determinazione diversi, ma anche diversi sistemi di imposizione, ha finito per far sì che la progressività si concentrasse sui redditi di lavoro.

Evidentemente, una progressività che si riscontra solo rispetto determinate categorie di reddito, non è coerente con l'idea di un'imposta personale progressiva, ma dà luogo «*ad imposte reali progressive, applicate a singole sottoclassi di uno stesso indice di capacità contributiva*»<sup>413</sup>.

La frammentazione della base imponibile IRPEF ha, di fatto, impedito una corretta attuazione del principio di progressività. Inoltre, la mancata applicazione generalizzata si è tradotta in disparità di trattamento tra categorie reddituali, con evidenti effetti sperequativi.

## II.2 La concentrazione della progressività sui contribuenti persone fisiche

L'erosione della base imponibile dell'Irpef, attraverso la sottoposizione di categorie di redditi a regimi sostitutivi o a determinazioni forfettarie o catastali, conduce al restringimento della progressività che si concentra prevalentemente sui redditi di lavoro dipendente e di pensione.

In secondo luogo, deve rilevarsi come la progressività nel nostro sistema appaia distribuita unicamente sulle persone fisiche: ciò appare evidente dall'analisi del diverso

---

<sup>413</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 60.

trattamento del reddito di impresa ai fini IRPEF da quello ai fini IRES. In particolare, il reddito prodotto dagli imprenditori individuali e dalle società di persone (soggetti IRPEF) appare assoggettato all'imposta personale progressiva; lo stesso reddito, se prodotto da società di capitali e soggetti assimilati, è invece assoggettato ad un'imposta sempre personale ma ad aliquota proporzionale<sup>414</sup>.

D'altronde, sin dalla riforma degli anni '70, il trattamento del reddito di impresa si è sempre caratterizzato per il suo trattamento diversificato in relazione alla natura giuridica del soggetto, ciò che- come è stato notato<sup>415</sup>-sfavorisce le attività di piccole dimensioni: infatti, ne è costantemente derivata un'imposizione per la grande impresa strutturata su aliquote dai sei agli otto punti percentuali inferiori a quelle che gravano sui soggetti IRPEF<sup>416</sup>.

La ragione di questa diversa strutturazione del carico impositivo è legata al fatto che inizialmente l'imposta sulle società si configurava come una semplice imposizione addizionale rispetto a quella personale gravante sui soci: così era infatti concepita dalla Commissione guidata da Visentini, che sostituì quella Cosciani<sup>417</sup>.

La necessità di tassare in modo differente ai fini IRES discende, peraltro, dall'esigenza di evitare la c.d. «*doppia imposizione*» che risulterebbe dalla relazione tra l'applicazione dell'IRES e dell'IRPEF simultaneamente su di un'unica manifestazione di reddito. Tale fenomeno rileva quale problema economico, atteso che creerebbe evidenti problemi a livello di *competizione fiscale*, ma anche, evidentemente, di trattamento giuridico, ledendo i principi di capacità contributiva, di cui all'art. 53, primo comma, Cost., e di eguaglianza e ragionevolezza, di cui all'art. 3, sia primo che secondo comma.

---

<sup>414</sup> L'IRES conta un'unica aliquota al 24%, sul modello dell'esperienza europea; fino al 2017 era invece al 27,5%. È un'imposta dunque proporzionale, ma è ipotizzabile una sua progressività: per es., differenziando l'aliquota per alcuni soggetti. È in ogni caso un'imposta personale in quanto si tiene conto delle perdite ed è ammessa, in limitati casi, l'applicazione di deduzioni e detrazioni.

<sup>415</sup> Cfr. CARPENTIERI L, *L'illusione, op. cit.*, p. 76.

<sup>416</sup> Cfr. *Ibidem*.

<sup>417</sup> L'originaria *bozza* Cosciani, invece, prevedeva di incentrare l'imposizione diretta sul binomio tassazione reddito-tassazione patrimonio. La successiva *bozza* Visentini fondò la tassazione sul reddito distinguendola secondo la natura giuridica del soggetto, mentre lasciò all'imposizione patrimoniale, l'ILOR, la finalità di realizzare una discriminazione qualitativa tra i redditi.

Dovendo escludersi l'accettabilità di una doppia imposizione, le soluzioni che si sono da sempre affacciate al fine di realizzare una integrazione tra le due imposte sono nel senso della detassazione totale: ciò che si avrebbe qualora si adottasse un concetto di reddito-*consumato* in luogo di quello entrata, o prodotto; oppure detassando solo parzialmente.

Emblematico, rispetto a tali soluzioni, è il caso della tassazione dei dividendi societari, rispetto al quale, per evitare il fenomeno della doppia tassazione- una volta in capo alla società (di capitali, o assimilate) ai fini IRES, una seconda volta in capo al socio (ai fini IRES o IRPEF, a seconda della sua natura giuridica), si sono avvicinati, nel tempo, interventi diversi.

Mentre, nel periodo immediatamente successivo alla riforma tributaria del '74, si realizzava una piena doppia imposizione, a partire dal 1977 si tentò di neutralizzare tale problema con il ricorso al meccanismo del *credito di imposta* che consentiva, sostanzialmente, al socio percettore del dividendo, di detrarre dalla sua imposta personale quanto già assolto dalla società partecipata<sup>418</sup>. Tale sistema rilevò le sue criticità in relazione alle disparità di trattamento nei confronti dei dividendi di fonte estera: infatti il credito di imposta poteva venire riportato solo da parte di contribuenti residenti rispetto ad utili distribuiti da una società residente.

Alla luce del processo di integrazione europea, la necessità di realizzare un'integrazione tra l'imposta societaria con quella del socio attraverso un meccanismo che non discriminasse gli utili di fonte estera, condusse alla riforma tributaria attuata con Legge 80/2003 che abrogò il sistema del credito di imposta e introdusse una detassazione completa del dividendo, oppure una sua detassazione parziale, a seconda della natura del soggetto percettore e della partecipazione detenuta.

Il trattamento fiscale dei dividendi societari riflette il processo di erosione della base imponibile Irpef e l'arretramento dei confini della progressività in atto: infatti, rispetto ai soggetti Irpef tali dividendi sono sottoposti, alternativamente, a prelievo forfettario

---

<sup>418</sup> Questo meccanismo, peraltro, creava problemi di *copertura fiscale* laddove l'imposta non fosse stata previamente assolta dalla società: si introdusse, pertanto, un meccanismo di *conguaglio di maggiorazione*. Tale meccanismo venne abrogato nel 1997, in luogo di una tassazione alla fonte dei dividendi a titolo definitivo.

alla fonte del 12,5%; oppure, nel caso di partecipazioni qualificate, o nel caso che il soggetto sia imprenditori o società di persone, rientrano, per circa la metà del loro ammontare, nella base imponibile ai fini IRPEF.

Emerge, peraltro, anche una evidente disparità nel trattamento dei contribuenti a seconda della loro natura giuridica: nei confronti dei soci IRES si attua una completa detassazione, diversamente, i soci IRPEF sono parzialmente soggetti ad imposizione.

### II.3 La riduzione del grado di progressività del sistema tributario

A partire dagli anni Ottanta, la struttura dell'Irpef subì sostanziose revisioni<sup>419</sup> che andarono nel senso dell'abbattimento delle aliquote marginali più elevate, conducendo ad un evidente ridimensionamento nell'incidenza progressiva dell'imposta sul reddito<sup>420</sup>.

Tali interventi, peraltro, riflettevano l'insofferenza emergente, a livello della società civile, verso forme di progressività nell'imposizione dei redditi delle persone fisiche, coerenti con la crisi dello Stato sociale in atto<sup>421</sup>, e con gli effetti della *globalizzazione*.

Parte della dottrina<sup>422</sup> evidenzia, infatti, lo scadimento del modello del patto sociale alla base dello Stato sociale -in cui la contribuzione appare finalizzata al finanziamento della spesa sociale-, a causa del perseguimento di un «*impianto assistenziale generalista*»<sup>423</sup> condensabile nell'idea di «*dare un poco a tutti*», assicurando, cioè, un «*minimo sociale*»

---

<sup>419</sup> Nel 1983 il numero degli scaglioni passò dai 32 originari a 9; in seguito vennero ulteriormente ridotti a 7, nel 1989, e 5 nel 1998 (sarebbero stati ridotti a soli due, in base al modulo della riforma IRE, prospettata dalla finanziaria del 2005, ma tale riforma è rimasta inattuata). L'aliquota marginale prevista per lo scaglione più alto passò, poi, dall'82% originario, al 65% nel 1983; si ridusse ulteriormente al 50%, nel 1993, sino a raggiungere l'attuale 43% per i redditi superiori ai 75mila euro (si trascura qui il contributo di solidarietà introdotto per i redditi superiori ai 300mila).

<sup>420</sup> Ciò è anche da ricollegare all'accentuazione del prelievo sulle imprese- il quale, come visto, porta con sé un'imposizione di tipo *proporzionale*- dovuta sia ad aumenti delle aliquote legali, sia per l'applicazione di regole più restrittive nella determinazione del reddito di impresa. Come rileva CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 62.

<sup>421</sup> Va rilevato come, negli anni Ottanta, avanzassero le teorie della *trickle down economics*, ossia di teorie economiche a favore dell'offerta (*supply side economics*) che, sostenute dalle politiche realizzate dalla Thatcher (eletta nel '79), e di Reagan (nell'80), propendevano per una riduzione drastica della pressione fiscale da realizzarsi con l'abbattimento della spesa sociale: ciò che avrebbe incentivato la produzione, conducendo- in base a presunti circoli virtuosi economici- all'innalzamento del reddito nazionale.

<sup>422</sup> Cfr. BORIA P., *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, pp. 18-19.

<sup>423</sup> *Ibidem*.

anche ad individui senza reale necessità, con ciò creando evidenti dispersioni di spesa sociale.

Lo scadimento dell'intervento dello Stato sociale verso forme di assistenzialismo ha condotto all'aumento esponenziale della pressione fiscale, da una parte; dall'altra, ha promosso «*un indebitamento continuo e talora irrefrenabile del bilancio pubblico*»<sup>424</sup> a cui si provvede, con un veloce risanamento della pressione fiscale, nel 1996, a seguito del tentativo di soddisfare le condizioni per l'adozione della moneta unica europea.

Ne sono derivati la privatizzazione delle imprese pubbliche; tagli alla spesa sanitaria; riforma al sistema pensionistico: tali interventi evidenziarono il cambiamento di paradigma avvenuto nella concezione dell'intervento pubblico dello Stato nell'economia e nella rilevanza dei valori di *solidarietà* sociale ed economica.

Il processo evolutivo del sistema fiscale verso l'abbattimento del grado di progressività e della solidarietà sociale è stato ulteriormente accelerato dagli effetti della globalizzazione in atto: come è stato efficacemente descritto<sup>425</sup>, in conseguenza della avvenuta *permeabilità* tra i regimi fiscali dei diversi Stati, si è spezzato il «*paradigma della coincidenza nello stesso soggetto delle figure di elettore-contribuente-beneficiario della spesa pubblica*»: ciò che si è tradotto nella necessità, in un'ottica di politica fiscale, di rendere più conveniente la tassazione dei redditi mobili, a scapito di quelli derivanti da fattori meno mobili, come il lavoro e i consumi.

Come era stato rilevato<sup>426</sup>, la nozione costituzionale del dovere del concorso pubblico- alla base del patto fiscale dello Stato sociale- origina dal collegamento sistematico che si instaura tra l'art. 53 e l'art. 2 della Cost.<sup>427</sup>: quest'ultima disposizione, riconnette al dovere tributario il concetto di solidarietà, nelle sue declinazioni economica, sociale e politica. La solidarietà sociale, in particolare, anch'essa implicata nel dovere tributario, caratterizzerebbe ulteriormente il concetto di solidarietà economica<sup>428</sup> e, assieme al principio di progressività, contenuto nel secondo comma, art. 53, evidenzerebbe come

---

<sup>424</sup> *Ibidem*.

<sup>425</sup> Cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 70.

<sup>426</sup> Cfr. Capitolo 2.I

<sup>427</sup> Vd. Capitolo 2, par. I.

<sup>428</sup> Così ANTONINI L., *Dovere tributario*, op. cit., p.162.



l'adempimento del dovere tributario sia funzionale al perseguimento di quella eguaglianza sostanziale prefigurata come obiettivo dal secondo comma, art. 3, Cost.

La traduzione in termini fiscali del principio di eguaglianza, di cui all'art.3, è, peraltro, ravvisabile in quello di equità *orizzontale* e di equità *verticale*<sup>429</sup>. Entrambi i concetti appaiono non realizzati dall'attuale conformazione dell'imposizione dei redditi personali, in quanto, assoggettando a regimi sostitutivi e a determinazioni diversificate alcune categorie di reddito, finisce per tassare in modo *diverso* situazioni di eguale capacità contributiva; concentrando la progressività sui soli redditi di lavoro e pensione, e smentisce le condizioni per l'attuazione dell'equità verticale, in quanto il peso della solidarietà è sostenuto principalmente dai redditi medi.

---

<sup>429</sup> Su cui vd. *supra*.

### III. Le proposte di riforma *flat tax* come rimedio alla crisi della tassazione del reddito

In base alle considerazioni che precedono, da tempo è diffusa la convinzione che sia fallito l'obiettivo di realizzare tramite la progressività dell'imposta sul reddito una giusta ripartizione del peso del prelievo.

Sin dagli anni '80, si sono svolte discussioni circa l'esigenza di operare riforme strutturali nel senso di una significativa attenuazione della progressività: tra queste, sono emerse anche le proposte in tema di *flat-rate tax*, ossia, dell'imposta "piatta", in quanto strutturata su di una, o due, aliquote costanti al variare della base imponibile<sup>430</sup>.

Infatti, sin dai primi anni di applicazione dell'Irpef, era emerso il «vizio ideologico sotteso ad una forte progressione»<sup>431</sup> la quale già finiva per concentrarsi- anche in seguito all'intensa inflazione di quel periodo- sui redditi di lavoro e di pensione, provocando un grande incremento di pressione tributaria sui redditi medi: né è derivato un minamento del consenso nei confronti delle scelte di politica fiscale orientate alla progressività<sup>432</sup>, in considerazione del quale è stata rilevata la crisi dello stesso valore politico di una fiscalità orientata alla redistribuzione<sup>433</sup>.

Mentre le ragioni di una tale crisi sono, innanzitutto, da riportare all'erosione della base imponibile dell'Irpef, e quindi al venir meno della *generalità* nell'imposta personale- nella quale si ravvisa la crisi della stessa *personalità* dell'imposizione<sup>434</sup>- ché, riducendo

---

<sup>430</sup> Cfr. VALIANI R., LONGOBARDI E., *Le prospettive dell'Irpef alla luce di esperienze straniere*, in Gerelli E. (a cura di), *Il sistema tributario oggi e domani*, Franco Angeli, Milano, 1986, p. 112 e ss, che discutevano del modello, pubblicato nel 1986, di *flat tax* proposto dagli americani HALL e RABUSHKA, su cui vd. *infra*.

<sup>431</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, cit., 2006, p. 293.

<sup>432</sup> È la c.d. *trappola della progressività*, cfr. TREMONTI G., *Strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, op. cit., p. 242, «la crisi dell'imposizione personale progressiva sembra fundamentalmente connessa con i limiti di fatto e di diritto che tale forma di imposizione incontra nella naturale estensione della sua base imponibile. Ciò fa sì che l'imposizione, limitata ad alcune aree e non estesa a tutta la base imponibile, e tuttavia sollecitata dall'esigenza di finanziare crescenti livelli di spesa, trovi il suo sviluppo obbligato nella crescita della pressione fiscale. Ciò dà vita a reazioni negative in sere, che vanno dalla caduta del consenso fiscale fino ad ulteriori riduzioni della base imponibile (per effetto della sottrazione di fatto o di diritto di nuova materia imponibile), che a loro volta accentuano la pressione fiscale sulle aree residue della base imponibile».

<sup>433</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax*, op. cit., 2006, p. 293

il perimetro di azione della progressività, ne ha aumentato l'incidenza su determinati redditi, esse sono state, negli interventi legislativi che ne hanno interpretato lo spirito, ravvisate essenzialmente nell'elevatezza delle aliquote marginali.

Dalla fine degli anni Novanta, poi, a fronte di una struttura dell'Irpef formalmente immutata, il suo effetto progressivo è risultato modificato dall'introduzione di deduzioni e detrazioni, concesse in modo discontinuo e non coerente, in modo che è risultato uno scollamento tra la progressività formale, disegnata dalle aliquote marginali, e quella effettiva, risultante nella fattispecie concreta, con evidenti conseguenze in tema di determinazione dell'imposta dovuta; costi elevati nell'accertamento; lesioni del principio della parità di trattamento tra i contribuenti.

Da questo punto di vista, le proposte in tema di imposta sui redditi *flat-rate* sono state presentate come uno strumento per recuperare l'equità *orizzontale* che si ritiene che l'Irpef abbia perduto<sup>435</sup>: esse, generalmente, prevedono un sensibile aumento della base imponibile mediante l'eliminazione dei vari regimi sostitutivi con l'assoggettamento alla stessa aliquota unica anche di redditi, come quelli finanziari, altrimenti erosi. La *generalità*, e quindi la *personalità*<sup>436</sup>, dell'imposizione verrebbe ulteriormente recuperata attraverso la previsione di un'esenzione alla base e di un meccanismo di deduzioni fisso che sostituirebbero, eliminandolo, il fitto sistema di deduzioni, detrazioni e agevolazioni vigenti: queste ultime vengono riguardate, da parte dei fautori della *flat tax*, e in

---

<sup>434</sup> La quale è tutt'ora in atto: nella legge finanziaria del 2019 sono previsti ben 7 regimi sostitutivi all'irpef. La *generalità* dell'imposta personale sul reddito, infatti, «*richiede tendenzialmente uniformità dei criteri di distribuzione del prelievo tra le diverse manifestazioni di una categoria unitaria di indici di capacità contributiva; il difetto dei sistemi (...) [che] includano la generalità degli indici di una data classe (redditi, componenti patrimoniali, ecc.), sta proprio nella naturale tendenza alla differenziazione fra i regimi fiscali delle diverse "categorie"; il fenomeno, comune anche ai tributi personali ma cedolari quanto alla determinazione dell'imponibile, può, sino ad un certo punto, essere giustificato in termini di discriminazione qualitativa; oltre quel limite, indica carenza di effettiva personalità del tributo*», cfr. FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali*, cit., p. 474.

<sup>435</sup> Secondo DE MITA E., *È nella costituzione il primo no alla flat tax*, il Sole 24 ore, 16 luglio 2017, le proposte di *flat tax* non avrebbero, peraltro, altra giustificazione al di fuori della critica all'attuale sistema fiscale.

<sup>436</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax*, op. cit., 2006, p. 316, che ritiene che «*In questa prospettiva, la flat tax rappresenterebbe il recupero della personalità dell'imposta sul reddito, in quanto commisurata all'incremento del patrimonio globalmente considerato, mentre la disciplina attuale lascia largo spazio alla logica della tassazione reale, sottraendo alle aliquote progressive varie tipologie di reddito*»

un'ottica di difesa delle libertà c.d. *negative*, come manifestazione di interferenza nell'economia privata da parte dello Stato che, orientando, mediante esse, i contribuenti verso determinate scelte economiche, ridurrebbe la neutralità del mercato e la spontanea allocazione delle risorse.

Al di là dei benefici in termini di semplificazione ed efficienza apportati da un'eventuale adozione di un'aliquota unica nell'imposizione dei redditi delle persone fisiche che sono, pressoché<sup>437</sup>, pacificamente condivisi, dal punto di vista giuridico, la questione aperta dalla *flat tax* riguarda in primo luogo la compatibilità di tale modello con il principio di progressività stabilito in Costituzione, per dimostrare la quale si adduce generalmente l'argomento tecnico della possibilità di realizzare tale principio mediante un sistema di deduzioni. In secondo luogo, si pone la questione dell'equità del prelievo: il disegno di eguaglianza di trattamento sotteso ai modelli *flat tax* richiederebbe un'aliquota uniforme per i redditi medi e per quelli più elevati: ciò impone di verificare se una revisione dei criteri di riparto finora seguiti rientri o meno nella discrezionalità lasciata al legislatore tributario dalla Costituzione.

In conclusione, emerge l'opportunità di affrontare un'analisi circa l'attuale adeguatezza della base imponibile Irpef quale indice rivelatore delle distribuzioni di capacità contributiva tra contribuenti.

### III.1 Le proposte avanzate in tema di aliquota unica

I modelli teorici di *flat-rate tax*, peraltro, differiscono quanto al contesto ideologico di riferimento e alla loro strutturazione; due sono quelli ritenuti paradigmatici, che hanno trovato riscontro in concrete proposte legislative: entrambi si caratterizzano per una drastica riduzione del numero degli scaglioni dell'imposta e assegnano a delle deduzioni notevolmente semplificate l'obiettivo di realizzare il grado di progressività del tributo. Nell'un caso, quello della *negative income tax* di Milton

---

<sup>437</sup> Al contrario BALDINI M, BOSI P, "Flat-rate tax", *dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa di assistenza*, in Riv. Internazionale di Sc. Soc., 109, III, pp. 247 e ss, consultabile sull'archivio online JSTOR, che evidenziano la non efficienza di tali proposte in termini di gettito e distribuzione. Inoltre, è diffusa la remora nell'accettare l'argomento della minore evasione indotta da un abbassamento dell'aliquota: tra gli altri, vd. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., pp. 165 e ss.

Friedman, al quale viene da molti attribuita la primogenitura nel proporre il modello in questione<sup>438</sup>, l'introduzione di un'unica aliquota in luogo di quelle graduate viene integrata dalla previsione di un'imposta negativa<sup>439</sup>: tale modello ha ispirato, nel 2000, il progetto di riforma, noto come del *Dividendo sociale*, dell'allora Ministro del Tesoro Visco<sup>440</sup>.

Esso prevedeva, nel quadro di una riforma sociale che sostituisse alle varie misure di assistenza sociale, un "dividendo sociale", appunto, crescente in relazione alle condizioni familiari, da attribuire a ciascun cittadino; l'introduzione di un'aliquota unica del 30-33%, anch'essa crescente secondo le condizioni familiari, applicabile oltre una soglia minima, con una sovraimposta per i redditi più elevati. Tale riforma era sorta con lo scopo di risolvere la questione trattamento fiscale dell'incapienza, in un'ottica di contrasto alla povertà<sup>441</sup>.

Il secondo modello di *flat tax*, sviluppato negli anni Ottanta dagli americani Hall e Rabushka<sup>442</sup>, è stato quello più propagato, anche in quanto considerato ispiratore delle riforme dei Paesi dell'est, e già preso in considerazione fin dai primi dibattiti italiani sulla crisi dell'imposizione personale e progressiva<sup>443</sup>: prevedeva l'applicazione di un'aliquota unica accompagnata da una deduzione universale alla base. Esso ha probabilmente ispirato il criterio dell'art. 3 della Legge delega 80/2003 che, sebbene

---

<sup>438</sup> Vd. FRIEDMAN M., *Capitalism and Freedom*, University of Chicago press, 1962, p. 174, cit. da STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 35 nota 15.

<sup>439</sup> La quale si comporta come un'erogazione diretta, in caso di incapienza del contribuente, e di credito di imposta, in caso di imponibile superiore al minimo

<sup>440</sup> Cfr. il Comunicato Stampa *Il dividendo sociale, un'imposta negativa per rinnovare il welfare e sostenere i redditi per le famiglie*, del 15 dicembre 2000, consultabile sul sito del Ministero del tesoro.

<sup>441</sup> La recente esperienza di legislatura guidata dal governo m5s-lega, avrebbe forse potuto dar luogo ad un simile connubio, avendo, da una parte, previsto il reddito di cittadinanza quale sussidio sociale, dall'altra, inteso introdurre una *flat tax* sui redditi. Tuttavia, tali interventi si sono rivelati parziali e incompleti, essendo il reddito di cittadinanza risultante non concesso su base universale- come invece previsto nel modello originario della *negative income taxation*- e la *flat tax* avendo finito per essere prevista solo come regime opzionale a disposizione delle partite iva con ricavi compresi entro 60mila euro: ciò finisce per aggiungersi al fenomeno di differenziazione fiscale tra redditi, estenuando la già erosa base imponibile Irpef.

<sup>442</sup> Cfr. HALL R.E. e RABUSHKA A., *Low tax, simple tax, flat tax*, 1983, p. 25, sul punto vd. SCHIAVOLIN R., *flat tax, equa tassazione del reddito*, cit., p. 295 nota 13

<sup>443</sup> cfr. VALIANI R., LONGOBARDI E., *Le prospettive dell'Irpef alla luce di esperienze straniere*, cit., p. 112 ess

non attuato<sup>444</sup>, continua a rappresentare il tentativo che, ad ora, si è più avvicinato al passaggio dal modello della *comprehensive income tax* dell'Irpef a quello della *flat tax*. Tale riforma proponeva la riduzione dell'imposta sul reddito a due aliquote, rispettivamente al 23% fino ai 100mila euro, e al 33%, oltre tale importo. L'ampiezza del primo scaglione avrebbe determinato l'assoggettamento di oltre la maggioranza dei contribuenti ad un regime ad aliquota unica, riservando un tasso più alto- ma, in ogni caso, assai inferiore a quello marginale vigente- ai redditi più alti.

Diversamente dalla proposta di Visco<sup>445</sup>, salva la comune previsione di un'esenzione dei redditi minimi alla base, la progressività sarebbe stata raggiunta mediante l'utilizzo di deduzioni che, come emerge dalla Relazione governativa al disegno di legge<sup>446</sup>, sarebbero state strutturate in modo da decrescere, in modo continuo, rispetto al reddito, sino ad annullarsi in corrispondenza dei redditi medio-alti. Mancava, perciò, rispetto al modello Hall e Rabushka, la realizzazione di un minimo imponibile mediante una deduzione dell'imposta a carattere universale<sup>447</sup>: ciò che si sarebbe tradotto, come viene rilevato<sup>448</sup>, nella perdita dei tratti della progressività dell'imposta per i redditi medio-alti. Infatti, la previsione di una detrazione, in misura fissa, corrisposta ai redditi superiori al minimo, permetteva, bensì, l'esclusione del rischio che l'aliquota marginale raggiungesse il 100%, ma assoggettava al medesimo trattamento fiscale i redditi medio-alti con quelli alti.

Contemporaneamente, veniva proposto l'ampliamento dei soggetti passivi, tale da farvi rientrare anche gli enti commerciali, e un'estensione della base imponibile attraverso

---

<sup>444</sup> A causa della scadenza dei termini per attuare il decreto legge delegato. Rileva da ciò la sfiducia, da parte dello stesso governo proponente, circa la "tenuta" in termini di gettito di una tale riforma, SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito*, op. cit., p. 296.

<sup>445</sup> Il confronto tra le due proposte è stato impostato, in termini di efficienza e di effetti distributivi, da BALDINI M. e BOSI P., "*Flat rate tax*", *dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e di assistenza*, op. cit., 2001, pp. 247 ss,

<sup>446</sup> Atto Camera dei deputati n. 2144, disponibile sul sito internet della Camera dei deputati

<sup>447</sup> Il modello *flat tax* può, infatti, prevedere una deduzione del minimo esente universale o solo a livello dei redditi minimi: quest'ultima alternativa è quella meno onerosa in termini di gettito e, perciò, adottata dalla proposta Tremonti, come rilevato da BADLINI M. e BOSI P., "*Flat rate tax*", *dividendo sociale*, cit., 2001, pp. 253-254.

<sup>448</sup> Cfr. M. BALDINI e P. BOSI, "*Flat rate tax*", *dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e di assistenza*, cit., 2001, p. 254 che rilevano come

l'inclusione di *capital gains* e dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate<sup>449</sup>, nell'ottica di un recupero di eguaglianza di trattamento.

Tutte le proposte di riforma *flat-rate tax* prevedono un'iniziale perdita di gettito che verrebbe però, nelle intenzioni dei teorici, compensata dalla maggiore produttività, in un'ottica di *supply side economics*, e dalla minore evasione indotta dalla semplificazione che si otterrebbe, che produrrebbe anche una drastica riduzione dei costi di accertamento e di *compliance*.

Queste ragioni hanno forse contribuito all'introduzione del modello *flat tax* nei paesi dell'Est europeo. Tuttavia, mentre vengono evidenziate le ragioni che sconsigliano di equiparare tali sistemi tributari al nostro, a favore dell'introduzione di un modello *flat tax* si è aggiunto anche quello di concorrenza fiscale con tali Paesi.

Tale problema sembra, comunque, non aver influito sino ad ora sulle scelte fiscali dei Paesi dell'Europa occidentale, dal momento che sono falliti i tentativi di sostituire alle attuali aliquote graduate delle imposizioni sui redditi un'aliquota unica<sup>450</sup>.

---

<sup>449</sup> In generale, in quanto eliminano l'esigenza di un secondo stadio di tassazione dell'utile societario, le proposte di *flat tax* consentirebbero di evitare in radice il problema- da alcuni ritenuto, peraltro, solo "presunto"- della doppia imposizione, con effetti di semplificazione e di equità per il sistema. Così per STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 34.

<sup>450</sup> In particolare, secondo DE MITA E., *Partita europea sulla flat tax alla tedesca*, in *Il Sole 24 ore*, 14 settembre 2005, se nel 2005 la Germania- a seguito della c.d. proposta *Kirchhoff* presentata in campagna elettorale dal CDU/CSU- avesse intrapreso una riforma *flat tax*, ciò avrebbe innescato un effetto "domino", finora non prodotto dalle scelte compiute nell'est europeo, che avrebbe costretto Italia e Francia ad adeguarsi.

#### IV. La progressività realizzabile mediante un'aliquota unica

Dalle considerazioni già svolte nel Capitolo 2.III, cui si rimanda, circa l'analisi sul contenuto normativo dell'art. 53, comma 2, Cost., si desume la conformità a Costituzione di una eventuale riforma che costruisca la progressività dell'imposta sui redditi su un meccanismo di deduzioni, in luogo dell'attuale conformazione ad aliquote marginali progressive.

Infatti, il riferimento della progressività al "sistema tributario" richiede esclusivamente che l'effetto complessivo che deriva dall'applicazione dei tributi sia nel senso di rendere progressivo il sistema fiscale. Dal riferimento costituzionale ai *criteri* che devono informare il sistema in senso progressivo, emerge l'ampia discrezionalità del legislatore su come realizzare la progressività del sistema, sia rispetto ai prelievi da configurare come progressivi e sia, per ciascuno di essi, sulle modalità tecniche- appunto, i *criteri*- con cui raggiungere la progressività.

Al contrario, un'imposta sul reddito ad aliquota unica al variare della base imponibile, senz'altri correttivi- ossia esenzioni o deduzioni alla base- sarebbe rigidamente proporzionale, senza alcun effetto di progressione. Stante il vincolo della progressività del «*sistema tributario*», una tale imposta non supererebbe verosimilmente il vaglio di costituzionalità: il tentativo di sostituire l'Irpef ad aliquote progressive con un'imposta ad aliquota unica applicabile anche ai redditi minimi, finirebbe per violare l'art. 53, comma 2, della Costituzione<sup>451</sup>.

Mentre parte della dottrina ritiene che tale principio, lungi dal rappresentare un mero «*indirizzo politico*»<sup>452</sup> dell'esigenza di progressività che il legislatore deve osservare,

---

<sup>451</sup> Così SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, cit., 2006, p. 306. Anche CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 159, «per rendere costituzionalmente compatibile l'introduzione di una flat tax, tenuto conto che le altre imposte vigenti nel nostro ordinamento risultano essenzialmente strutturate su aliquote proporzionali, se non regressive, sarebbe necessario garantire la progressività, oggi affidata all'Irpef, con l'introduzione di una estesa no tax area e di un sistema coordinato di deduzioni e/o detrazioni d'imposta articolate in relazione ai carichi familiari».

<sup>452</sup> Cfr. COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, op. cit., p. 44, che scrive «affermando l'esigenza di una progressività dell'imposta, la nostra Costituzione (...) [pone] solo un'esigenza di carattere politico».



fissi invece una «*direzione precisa che il legislatore deve seguire nella sua attività normativa*»<sup>453</sup>, bisogna considerare la difficoltà di un accertamento concreto- in sede di legittimità costituzionale- di una sua violazione<sup>454</sup> : ciò che ha consentito di ritenere, da parte di altra dottrina, «*evanescente*»<sup>455</sup> il vincolo che ne deriverebbe, in quanto si tratterebbe di norma priva di sanzione<sup>456</sup> .

Dall'analisi dell'orientamento giurisprudenziale della Corte Costituzionale<sup>457</sup>, era emerso che essa attribuisse, invece, significato normativo al principio di progressività e lo riferisse, in particolare, alla struttura dei tributi personali. L'orientamento della Corte si è poi consolidato nel ritenere tale principio un corollario di quello di capacità contributiva e di eguaglianza, di cui all'art. 3, Cost<sup>458</sup>, riconnettendo ad esso un controllo circa la ragionevolezza dell'operato del legislatore.

La regola di ragionevolezza che discenderebbe dall'art. 53, comma 2, Cost., è stata intesa dalla dottrina<sup>459</sup> nel senso che il legislatore, nel ponderare l'esigenza di equità con quella di gettito, e con quelle inerenti agli indirizzi di politica fiscale ed economica, debba porsi l'obiettivo di realizzare una progressione tale da non provocare una tassazione sperequata.

In questo senso si collocano le obiezioni rivolte alle proposte di *flat tax*: esse rilevano il deficit di equità a cui darebbe luogo una riforma che prevedesse vantaggi fiscali maggiori per i redditi più alti<sup>460</sup>, sostanzialmente eliminando la discriminazione

---

<sup>453</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, op. cit.*, 2006, p. 306, che sostiene la natura precettiva e non meramente programmatica dell'art. 53, comma 2, Cost.

<sup>454</sup> Cfr. FEDELE A., *Appunti dalle lezioni*, cit., p.36, secondo il quale si tratta di valutare non già se la singola norma escluda da sola la progressività del sistema, ma se sia conforme ad un indirizzo che dovrebbe informare la disciplina di alcuni almeno tra i maggiori tributi.

<sup>455</sup> Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte generale, cit., p. 170.

<sup>456</sup> Cfr. FANTOZZI A., *Il diritto tributario, op. cit.*, p. 51., secondo il quale l'unica "sanzione" disponibile sarebbe quella, evidentemente inadeguata, rimessa al voto di sfiducia del governo.

<sup>457</sup> Vd. *supra* Capitolo 2.III.

<sup>458</sup> Vd. *supra* questo Capitolo, paragrafo I.

<sup>459</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R. *Flat tax, op. cit.*, 2006, p. 305.

<sup>460</sup> Questo risultato viene difeso dai sostenitori della *flat tax* in accordo con le teorie reaganiane della *trickle down economics* le quali postulano che i benefici fiscali goduti dai ceti più alti, mettendo in moto il circolo di sviluppo economico basato sulla produzione, determinerebbero, per una sorta di *eterogenesi dei fini*, un aumento del benessere per l'intera società: i vantaggi fiscali riservati ai più abbienti "gocciolerebbero in basso" verso le classi meno abbienti.

quantitativa tra questi ultimi e i redditi medi, che verrebbero assoggettati ad un medesimo trattamento in termini percentuali.

Il punto dirimente circa le considerazioni sulla costituzionalità della *flat tax* è quindi considerare se il principio di progressività richieda unicamente che il prelievo sia più leggero per i redditi bassi, ammettendo così di arrestarla a quelli medi, o se, diversamente, ordini al legislatore di differenziare il trattamento dei redditi medi da quelli alti, richiedendo un trattamento fiscalmente più accentuato su questi ultimi<sup>461</sup>.

Bisogna, in altre parole, accertare se il contenuto specifico della regola di cui all'art. 53, comma 2, Cost., imponga, sul piano degli obiettivi di equità della tassazione, una imposizione comparativamente più onerosa dei più "abbienti" rispetto ai possessori di redditi medi, ovvero lasci al legislatore ordinario la possibilità di esaurire la portata della progressività in un'attenuazione del prelievo per le classi di reddito inferiori a quelle individuate dal legislatore stesso come medie.

#### IV.1 La progressività come criterio di equità nella ripartizione della spesa pubblica e il mutamento di valore sotteso ad una riforma *flat tax*

Alla base delle proposte di *flat tax* sembra essere presente una concezione di *rigida* eguaglianza dei redditi di fronte all'imposta<sup>462</sup> che, se da una parte mira alla realizzazione di una efficace equità *orizzontale* tra contribuenti, sacrifica tuttavia quella *verticale*, insita nella discriminazione quantitativa dei redditi espressa dal principio di progressività.

Infatti, come è stato rilevato<sup>463</sup>, il «*risultato essenziale delle proposte di riforma imperniate sulla flat tax*» sembrerebbe consistere «*nell'eliminare la progressione per le fasce di reddito più elevate*»: ciò pone il problema di verificare se ciò sia compatibile col criterio di equità nel riparto delle spese pubbliche previsto dall'art. 53 comma 2, laddove stabilisce che il sistema tributario sia informato a criteri di progressività.

---

<sup>461</sup> È questo il punto attorno a cui si svolge l'analisi delle riforme *flat tax* di SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito*, op. cit., passim, spec. pp. 309 ss.

<sup>462</sup> Ciò che rende un tale modello molto più simile alle concezioni sull'imposizione *proporzionale* proprie dell'Ottocento, vd. Capitolo 1, par. IV.

<sup>463</sup> SCHIAVOLIN R., *Flat tax*, op. cit., 2006, p. 303

Nelle proposte avanzate, la progressività viene raggiunta attraverso un meccanismo di deduzioni decrescenti al crescere del reddito<sup>464</sup>, la cui sostituibilità all'attuale sistema di aliquote graduate appare *tecnicamente* compatibile con i *criteri di progressività* richiesti dall'art. 53, comma 2, Cost<sup>465</sup> poiché, sul piano quantitativo, i due criteri possono raggiungere risultati equivalenti. Infatti, anche con aliquote e scaglioni la progressione deve arrestarsi ad un certo livello- a meno di non ammettere, come non avviene, una progressività *continua*, o *pura*<sup>466</sup>- in modo che i redditi più elevati, a partire da una determinata soglia, sono soggetti comunque ad un unico tasso marginale.

In tale ottica, l'introduzione di un'aliquota unica, combinata all'esenzione del minimo e ad un sistema di detrazioni, sembrerebbe semplicemente un modo diverso di giungere alla suddetta soglia.

L'esigenza di discriminazione quantitativa, cui si riferisce il principio di progressività, potrebbe anche essere soddisfatta da un sistema ad aliquota unica accompagnata ad un meccanismo di deduzioni costruito in modo tale da dare luogo a differenze tra i tassi medi applicabili a classi di reddito diverse. Pertanto, l'opzione legislativa per un'aliquota unica con deduzioni ovvero per una scala di aliquote progressive per scaglioni, non sembra porsi come una radicale scelta tra proporzionalità e progressività<sup>467</sup>, quanto di opportunità nel perseguire certi obiettivi di riparto del carico fiscale.

L'effetto redistributivo dell'imposta potrebbe, inoltre, essere mantenuto prevedendo un'aliquota unica abbastanza elevata<sup>468</sup>, oppure integrandola con un meccanismo di imposta negativa<sup>469</sup>. Tuttavia, mentre la sostanziale impossibilità di operare politiche

---

<sup>464</sup> Dando luogo ad una progressività c.d. *degressiva*: per considerazioni su questo tema si rimanda al Capitolo 2, paragrafo.III.

<sup>465</sup> Sostiene come, in un quadro politico in cui «*la presunta priorità del profilo tecnico delle vicende*» costituisce la motivazione ricorrente per la rinuncia a perseguire degli orientamenti definiti, «*la proposta flat tax persegue un obiettivo politico attraverso la discutibile strada tecnica*» che consisterebbe, non nella giustizia fiscale ma, «*nell'eliminazione dello Stato sociale voluto dall'art. 2 della Costituzione*», DE MITA E., *È nella Costituzione il primo no alla flat tax*, in *Il Sole 24 ore*, 16 luglio 2017.

<sup>466</sup> Sulla previsione di *limiti massimi* all'imposizione che discenderebbero dall'art. 53 e sulla relativa questione circa la non configurabilità di una progressività *confiscatoria*, vd. *supra* Capitolo 2, par. III.2.

<sup>467</sup> In senso conforme SCHIAVOLIN R., *Flat tax*, *op. cit.*, 2006, p. 308.

<sup>468</sup> Come nel caso dei paesi baltici che, primi ad introdurla, l'hanno fissata al livello dell'aliquota marginale più alta.

fiscali espansive<sup>470</sup> rende quest'ultima soluzione non praticabile, altre considerazioni inducono a dubitare che ad una riforma *flat tax* venga mai riconnessa l'applicazione di un'aliquota abbastanza elevata da mantenere equivalente il rapporto, in termini di effetti distributivi, con un meccanismo ad aliquote graduate.

Posto, infatti, l'obiettivo di eguaglianza riconnesso ad una riforma *flat tax*, che si riconnette alla prospettata estensione della base imponibile anche ai redditi "mobili", ragioni di concorrenza fiscale indurrebbero- e, di fatto, impongono- di non aumentarne troppo l'aliquota rispetto a quelle attualmente previste. Essendo tali aliquote addirittura più basse di quelle applicate al primo scaglione Irpef, è evidente come, o non sia *fattibile* l'applicazione di un'aliquota *flat* più alta o, altrimenti, ciò debba avvenire a costo di escludere dalla base imponibile, ancora una volta, i redditi più mobili: pertanto, ciò determinerebbe la rinuncia all'obiettivo di *generalità* dell'imposizione che viene riconnesso ai benefici di una eventuale riforma *flat tax*.

Sembrirebbe, di fatto, sempre presente un'alternativa secca, in termini di *aut aut*, tra le tendenze di recupero dell'equità orizzontale, e quelle di equità verticale, della quale l'effetto redistributivo costituisce un corollario.

In ogni caso, anche ammettendo la configurabilità teorica di un'aliquota unica abbastanza elevata da realizzare, con l'ausilio di deduzioni decrescenti al reddito, incrementi percentuali ulteriori in corrispondenza dei redditi più alti, in modo da realizzare una discriminazione quantitativa tra questi e quelli medi, deve riconoscersi come le riforme concretamente avanzate si siano connotate, invece, per una riduzione rispetto al tasso marginale vigente.

Nelle suddette proposte, la progressione appare limitata solo al graduale passaggio dal c.d. *minimo esente* alla tassazione ordinaria; tale scelta sottenderebbe, come viene rilevato da parte della dottrina<sup>471</sup>, la negazione di una capacità contributiva più intensa per unità di reddito al livello dei redditi più alti, consentendo, pertanto, un appiattimento della progressività già al livello di quelli medi.

---

<sup>469</sup> Su cui vd. *supra*, paragrafo III.1, la proposta di Visco del *dividendo sociale*.

<sup>470</sup> Dovuta all'impegno assunto, in ambito dell'Unione europea, col *fiscal compact* e alla costituzionalizzazione del pareggio di bilancio nell'art. 81,ult. comma, Cost.

<sup>471</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, op. cit.*, 2006, p. 310.

In tal senso, bisogna ricordare<sup>472</sup>, come, lungi dal derivare da una presunta invidia sociale o odio di classe<sup>473</sup>, alla base dell'elaborazione del principio di progressività vi fosse quello dell'uguaglianza del *sacrificio*: esso, a sua volta germinato dalle più antiche teorie sulla distinzione dei consumi in necessari, non necessari e superflui<sup>474</sup>, applicato alle imposte personali, implicava una imposizione proporzionalmente maggiore in corrispondenza dei redditi più elevati, in quanto destinabili a consumi superflui e quindi incisi in misura inferiore dal *sacrificio* dell'imposta. Nonostante le premesse scientifiche di una tale conclusione siano, poi, state confutate<sup>475</sup>, è indubbia l'influenza che tali teorie hanno esercitato circa l'introduzione in Costituzione del principio di capacità contributiva e di progressività<sup>476</sup>.

Perciò, una riforma nel senso della *flat tax* che comporti l'eliminazione di una discriminazione quantitativa nel trattamento dei redditi più alti rispetto a quelli medi, implicherebbe una revisione delle scelte di valore quanto al criterio di giustizia da adottare nel riparto delle spese pubbliche in base al reddito<sup>477</sup>: quanto meno, emergerebbe l'intervenuta inadeguatezza- già attuale ma che diverrebbe conclamata- del reddito a rivelare la disuguaglianza di capacità economica tra i contribuenti, e, quindi, a rappresentare un affidabile indice di capacità contributiva.

Nell'ottica di un ordinamento che, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, è orientato alla solidarietà economica, politica e sociale<sup>478</sup>, il riconoscimento delle disuguaglianze esistenti viene riconnesso all'obiettivo supremo, consacrato nell'art. 3, comma 2, Cost., del loro superamento.

L'introduzione di tali principi ha significato orientare il dovere tributario verso obiettivi di redistribuzione. Se è vero, come è vero, che la redistribuzione della ricchezza non può che compiersi attraverso politiche di spesa, è anche urgente la considerazione che, a

---

<sup>472</sup> Vd. *supra* Capitolo 1, par. VI.

<sup>473</sup> Come sostenuto da alcuni, vd. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef*, op. cit., pp. 38 ess.

<sup>474</sup> Vd. *supra* Capitolo 1, paragrafo.III

<sup>475</sup> In base, essenzialmente, all'obiezione della *non confrontabilità* delle utilità marginali individuali, vd. *supra* Capitolo 1, par. VII.

<sup>476</sup> Come emerge anche dall'analisi dei *lavori preparatori alla Costituzione*, su cui vd. *supra* Capitolo 2, paragrafo III.

<sup>477</sup> Così SCHIAVOLIN R., *Flat tax, equa tassazione del reddito*, op. cit., 2006, p. 310.

<sup>478</sup> Vd. *supra* Capitolo 2, paragrafo.I.

fronte di impegni comunitari che impediscono il compimento di politiche fiscali espansive, la riduzione del gettito<sup>479</sup> proveniente da un'eventuale riforma *flat tax*, significherebbe, evidentemente, una riduzione significativa della spesa pubblica, intaccando l'attuale sistema di *welfare*.

In tal senso, dalle proposte di riforma *flat tax* risulterebbe una tendenza nel contrastare i fondamenti del patto sociale sancito dalla nostra Costituzione. Parte della dottrina<sup>480</sup>, infatti, rileva che una riforma in tal senso porta con sé una visione del dovere tributario inteso innanzitutto quale limitazione dei diritti di proprietà, in un'ottica che consegna preminente valore assiologico alla sfera delle c.d. *libertà negative*.

Come è già stato ricordato<sup>481</sup>, diversamente dallo Statuto albertino, l'inviolabilità del diritto alla proprietà privata e all'iniziativa economica non è riconosciuto dall'art. 41 della Costituzione, i quali, in un bilanciamento tra valori costituzionali, risultano superati dalla *solidarietà* che, ex art. 2, Cost., vale a connotare il dovere al concorso pubblico come inderogabile. In questo senso, l'*individualismo* che contrassegna le suddette riforme, non sembra tener conto dell'importanza che la nostra Costituzione riconosce alla dimensione sociale quale fattore di sviluppo della personalità umana, ai sensi dell'art. 2, prima parte, e, quindi, non ravvede neanche la necessità di una sua tutela attraverso considerazioni del tributo in termini solidaristici.

---

<sup>479</sup> Su tale punto deve tuttavia rilevarsi come i sostenitori del modello *flat tax* vi riconnettano un recupero, nel medio termine, di parte del gettito perso, attraverso le entrate attese dalla prospettata riduzione dei fenomeni di evasione ed elusione, secondo lo slogan «*pagare tutti per pagare meno*».

<sup>480</sup> Tra gli altri, cfr. CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività*, op. cit., pp. 161 e ss.

<sup>481</sup> Vd. *supra* Capitolo 2, par. I.1.



## Conclusioni

Le proposte di riforma dell'imposizione del reddito delle persone fisiche incentrate sull'introduzione di un'aliquota unica e accompagnate da un'esenzione alla base e un meccanismo di deduzioni decrescenti al crescere del reddito si rivelano compatibili con l'art. 53, comma 2, Cost. Tale articolo, facendo generico riferimento a *criteri* con cui realizzare la progressività del sistema tributario, ammette, infatti, che la progressività possa essere raggiunta, indifferentemente, tramite una struttura ad aliquote graduate e scaglioni o per mezzo di un sistema di deduzioni decrescenti.

Al contrario, la previsione di una *flat-rate tax* pura, ossia priva dei suddetti meccanismi correttivi, si rivelerebbe lesiva del principio di progressività costituzionale. Infatti, sin dalla riforma tributaria degli anni '70, la progressività del sistema si è ritenuta soddisfatta dall'aver introdotto l'Irpef, tributo con aliquote graduate: una sua sostituzione con un'imposta priva di elementi di progressività, legittimerebbe, secondo alcuni<sup>482</sup>, una declaratoria di incostituzionalità che, dichiarando illegittima l'abrogazione della disciplina previgente, la riporterebbe in vigore *ex tunc*.

La violazione del principio di progressività è, salvo questo caso estremo, molto difficile da accertare in concreto: ciò che ha indotto parte della dottrina a ritenere tale vincolo sostanzialmente privo di effetti<sup>483</sup>. Avendo, invece, nella presente tesi, sostenuto che tale principio svolga degli effetti normativi suoi propri, bisogna considerare che, per garantire la progressività oggi affidata all'Irpef, una sua eventuale trasformazione in *flat tax* necessiterebbe l'introduzione di un ampio livello di *minimo esente* e di un sistema coordinato di deduzioni e/o detrazioni<sup>484</sup>.

Tutte le proposte concretamente avanzate in tema di *flat tax* hanno, peraltro, affidato la progressività del tributo ad un meccanismo di deduzioni, seppur notevolmente semplificate.

---

<sup>482</sup> Cfr. SCHIAVOLIN R., *Flat tax, op. cit.*, 2006, p. 307.

<sup>483</sup> Così FANTOZZI A., *Diritto tributario, op. cit.*, p. 51.

<sup>484</sup> In senso conforme, CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività, cit.*, p. 159.



Tuttavia, le suddette proposte, mirano, di fatto, ad abbattere la progressività a livello dei redditi medio-alti, assoggettandoli al medesimo tasso percentuale applicato ai redditi medi. Una tale soluzione non è apparsa coerente col principio di progressività costituzionale che, secondo la tesi che si è qui accolta, imporrebbe invece di realizzare una discriminazione quantitativa anche tra i redditi più alti e quelli medi, e non solo tra questi e quelli più bassi.

Ciò induce a ritenere che il deficit di progressività arrecato da una tale riforma richieda che si svolgano, ulteriormente, interventi sulla struttura di altri tributi, oppure che si introducano nuovi tributi, idonei a correggere in senso progressivo il sistema tributario.

In ogni caso, sia dalle considerazioni in tema di *flat tax* che in base all'osservazione del presente assetto impositivo, emergerebbe il dato dell'avvenuta incapacità del solo tributo sul reddito nell'attuare la progressività del sistema, come invece è stato ritenuto sin dalla riforma Visentini con l'introduzione dell'Irpef.

Infatti, come è emerso anche nel corso del presente lavoro, le condizioni affinché i tributi personali potessero, da soli, interpretare le istanze di progressività, sono state, innanzitutto, l'adozione di indici *uniformi* su cui misurare la capacità contributiva e, a tal fine, è stato assunto il reddito, nella sua accezione di reddito-entrata<sup>485</sup>; in secondo luogo, essa ha inteso riferirsi alla *generalità* delle manifestazioni di capacità contributiva, imponendo il concorso di tutti i redditi alla formazione di una medesima base imponibile sulla quale poter, quindi, strutturare le esigenze di progressività, secondo il modello della *comprehensive income taxation*.

Tali obiettivi risultano attualmente disattesi e, considerazioni in merito alla vigente situazione economica e politica fanno desumere una loro definitiva impraticabilità. Infatti, nonostante, in base all'art. 1 della nostra Costituzione, il nostro sia un ordinamento fondato sul lavoro- e non sul capitale- il trattamento dei redditi da lavoro e quelli da capitale, o, in generale, finanziari, appare irreparabilmente destinato ad una disparità di trattamento, a favore di questi ultimi<sup>486</sup>

---

<sup>485</sup> Su cui vd. *supra* questo Capitolo, paragrafo II.

<sup>486</sup> Attuando quella che da alcuni viene descritta come una «*discriminazione qualitativa a rovescio*» cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 31. Originariamente erano infatti sorte

Un'incondizionata libertà di circolazione dei capitali<sup>487</sup>, imposta dall'appartenenza all'Unione europea, ha determinato uno spezzamento del collegamento tra la ricchezza e il territorio. I redditi più mobili sono più difficili da misurare e, quando non sfuggano all'imposizione in Italia, ragioni di concorrenza fiscale impongono un loro trattamento agevolato.

Tutto ciò determina, evidentemente, ripercussioni sullo stesso potere politico dello Stato nell'orientare efficacemente le sue politiche fiscali alla redistribuzione delle ricchezze. La progressività finisce inevitabilmente per concentrarsi sui redditi meno mobili, come quelli di lavoro e pensione, traducendosi in pesante pressione tributaria a carico dei redditi medi, secondo un meccanismo definito come *trappola della progressività* che, se da un lato influisce negativamente sul consenso alla progressività, dall'altro rivela la fallimentarietà di una progressività affidata alla sola imposizione sui redditi.

Il reddito, per come considerato nell'attuale base imponibile Irpef, non sembra più capace di misurare l'effettiva capacità contributiva<sup>488</sup>: nuove forme di ricchezza esigono un rinnovamento delle attuali modalità di misurazione e definizione dell'attitudine alla contribuzione.

Solo intercettando la reale capacità economica dei contribuenti si rende possibile la costruzione di un sistema tributario *effettivamente* connotato in senso progressivo: né l'attuale Irpef, né una sua ipotetica trasformazione in una *flat-rate tax*, rappresentano, pertanto, strumenti congruenti a tal fine.

---

teorie sulla discriminazione qualitativa dei redditi che, distinguendo tra i redditi non guadagnati e quelli basati sul lavoro, giustificavano una tassazione più leggera su questi ultimi.

<sup>487</sup> Il regime di rigida imposizione della liberalizzazione dei capitali è contemplato, in Ue, dall'art. 63 del TFUE (ex art. 56 del TCE), che recita: «1. *Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi*», inoltre, il punto secondo prevede la liberalizzazione degli investimenti esteri, disponendo che «(..)sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi».

<sup>488</sup>Essa infatti «non è affatto rappresentativa della reale allocazione della ricchezza nella società» cfr. STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef*, op. cit., p. 106.

## Bibliografia

- AA.VV., La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito, GERELLI E. e VITALE M. (a cura di), Angeli, Milano, 1984
- ANTONINI L., Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, Giuffrè, Milano, 1996
- Atti Parlamentari dell'Assemblea costituente, Roma, Tipografia della Camera dei deputati, 1947, CXXX, 4204,
- Atti Parlamentari, Camera dei Deputati, XXII Leg., Stampato n. 339-340, disponibile sul sito della Camera dei Deputati
- Atti parlamentari, Progetto del 18 novembre 1909 , Leg. XXIII, Sessione 1909, Stampato n. 236
- BAFILE C., voce IMPOSTA in Enciclopedia giuridica, vol. xvii, 1988, p.1
- BALDASSARRE A., Diritti inviolabili, in Diritti della persona e valori costituzionali, Giappichelli, Torino, 1997
- BALDINI M, BOSI P, "Flat-rate tax", dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa di assistenza, in Riv. Internazionale di Sc. Soc., 109, III,
- BATISTONI FERRARA F., voce Art. 53, Rapporti politici, tomo II, in Commentario della Costituzione, G. Branca (fondato da), A. Pizzorusso (continuato da), Zanichelli, Bologna, 1994
- BATISTONI FERRARA F., voce Capacità contributiva, in Enciclopedia del Diritto, vol. III, Milano, Giuffrè, 1999
- BERZOLHEIMER F., La teoria delle imposte nelle differenti fasi della cultura giuridica, in Morselli (a cura di), Storia della finanza pubblica, Cedam, Padova, 1960.
- BORIA P., Diritto tributario, Giappichelli editore, Torino, 2016
- Camera dei Deputati, La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea costituente, Roma, 1970, sedute del 19.5.1947 e del 23.5.1947, 595
- CAMPA G., Lezioni di Scienza delle finanze, Utet, 2013, Torino

- CANESTRINI G., *La scienza e l'arte di Stato nella Repubblica Fiorentina*, Firenze, 1862,
- CARPENTIERI L., *L'illusione della progressività. Contributo allo studio del principio di progressività nell'ordinamento tributario italiano*, in E. Barcellona, C. Cavallini, F. Cintioli, R. Lupi, A. Santoro, D. Stevanato (a cura di), *Giuristi ed Economia*, Roma, 2012
- CICCOTTI E., *I socialisti alla conquista del potere amministrativo*, in *Critica sociale*, 1892
- CICCOTTI E., *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, vol V della *Biblioteca di storia economica* diretta da Vilfredo Pareto, Milano, 1921
- Comunicato Stampa *Il dividendo sociale, un'imposta negativa per rinnovare il welfare e sostenere i redditi per le famiglie*, del 15 dicembre 2000, consultabile sul sito del Ministero del tesoro.
- COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Utet, 1977
- COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1964
- D'ALESSIO G., *Ancora dell'imposta progressiva*, in *Rivista italiana per le scienze giuridiche*, 1897,
- D'AMATI N., *Natura e fondamento del tributum*, *Annali della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Bari*, Grafiche Cressati, Bari, 1962
- DE MITA E., *È nella costituzione il primo no alla flat tax*, *il Sole 24 ore*, 16 luglio 2017
- DE MITA E., *Partita europea sulla flat tax alla tedesca*, in *Il Sole 24 ore*, 14 settembre 2005
- DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, ristampa della II ed., Einaudi, Torino, 1953
- ERODOTO, *Storie*, vol. 1, *Biblioteca Univ. Rizzoli*, III, 89-93.
- FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. Dir. Trib.*, Giuffrè, Milano, 2008, I
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, ottava ed., Padova, 2012

FALSITTA G., Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione, in Riv. Dir. Trib., Giuffrè, Milano, 2009, I, p. 97 e ss

FANTOZZI A., Diritto tributario, parte generale, UTET, Torino, 1998

FASCIONE L., Manuale di diritto pubblico romano, Torino, G. Giappichelli Editore, 2013, pp. 140 e ss.

FEDELE A., Appunti dalle lezioni di diritto tributario, I, Giappichelli editore, Torino, 2003

GALBRAITH J. K., Storia dell’economia, F. Ghiana (traduzione di), BUR saggi, terza ed, Milano, 2015,

GALLO F., Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione, Il Mulino, Bologna, 2007

GEFFCKEN E., Storia della scienza delle finanze, in E. Morselli (a cura di), Storia della finanza pubblica, Alberto Reber, Palermo, 1896

GIOLITTI G., Dalle carte di Giovanni Giolitti, Feltrinelli, 1962, Milano vol II

GUICCIARDINI F., Opere inedite, II, Barbera Bianchi e comp., Firenze, 1857, disponibile online

INGROSSO G., I tributi nella nuova ostituzione italiana, in Arch. Fin., 1950, I.

LONGOBARDI E., VALIANI R., Le prospettive dell’Irpef alla luce delle esperienze straniere, in E. Gerelli (a cura di), Il sistema tributario oggi e domani, F. Angeli, Milano 1986.

MAFEZZONI F., voce Imposta, in Enc. Dir., XX, Giuffrè, 1970, Milano,

MANZONI I., Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano, Giappichelli editore, Torino, 1965

MARONGIU G, Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000), CEDAM, Milano, 2001

Ministero Per La Costituente, Relazione, vo. V (Finanza), Parte prima, p. 10, in Rapporto alla Assemblea Costituente, Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1946.

MOMMSEN T., Disegno del diritto pubblico romano, traduzione di P. Bonfante, Milano

MORSELLI E., La storia della scienza delle finanze in Italia, in Storia e storiografia della finanza pubblica, in E: Morselli (collezione diretta da), Storia della finanza pubblica, Cedam, Padova, 1960

MOSCHETTI F., Il principio della capacità contributiva, Cedam, 1973

MOSCHETTI F., voce Capacità contributiva, in Enc. Giur., Treccani, Roma, 1988, VI, 2;

NITTI F.S. , Principi di scienza delle finanze, Librato editore, Napoli, 1922, consultato sul sito <http://archive.org>, p. 388

PALADINI R., Alcuni aspetti del dibattito sui principi del sacrificio tra autori italiani, in Studi economici, 2005,

PERTILE A., Storia del diritto italiano, Torino, 1893, IV

RICCA SALERNO G., Dell'imposta progressiva, secondo alcune recenti dottrine tedesche, nel Giornale degli economisti, Padova, 1878,

RICCA SALERNO G., Storia delle dottrine finanziarie in Italia. Col raffronto delle dottrine forestiere e delle istituzioni e condizioni di fatto, in E. Morselli (a cura di), Storia della finanza pubblica, Alberto Reber, Palermo, 1896,

ROUSSEAU J.J., Discorso sopra l'origine ed i fondamenti della ineguaglianza degli uomini (prima edizione del 1754), V. Gerratana (traduzione a cura di), Editori riuniti, collana Il Milione, 2006,

S.A. Voce Sussistenza, U. Fabietti e F. Remotti (a cura di), in Dizionario di antropologia, Zanichelli editore, 2007, pp. 662-63.

S.A., voce Assolutismo, in Enciclopedia Treccani online, 2011

S.A., voce Comunità, U. Fabietti e F. Remotti (a cura di), in op. cit., p.187.

S.A., voce Stato moderno, in Dizionario di storia, Treccani, 2011, disponibile online.

S.A., voce Tributo, in Nuovo Digesto italiano, op. cit., p. 549

S.A.,voce Stato moderno, in Dizionario di storia, Treccani, 2011

SASSO L., voce Proprietà, 1975, U. Fabietti e F. Remotti (a cura di), in Dizionario di antropologia, op. cit., p. 595.

SCHIAVOLIN R., Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività, in Riv. Dir. Trib., I, 2006

SCHIAVOLIN R., Il principio di progressività del sistema tributario, in AA. VV., Diritto tributario e Corte Costituzionale, 2006

SCHIERA P., voce Cameralismo, in Enciclopedia delle scienze sociali, Treccani online, 1991

SELIGMAN E:R:D., The general property tax, in The political science quarterly, march 1890, disponibile su JSTOR.

SHACK W.A. e SKINNER E.P., voce Classi sociali, 1979, in Dizionario di antropologia

SIBILLA P., voce Moneta, 1996, in Dizionario di antropologia, op. cit., p. 490.

SOMEINI E., La lezione di De Viti e l'aliquota "degressiva". Il dibattito sulla flat tax, da Il Sole 24 Ore, 2 Luglio 2017.

STEVANATO D., Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito, il Mulino, Bologna, 2016

TREMONTI G., Strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili, in La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito

VALIANI R., LONGOBARDI E., Le prospettive dell'Irpef alla luce di esperienze straniere, in Gerelli E. (a cura di), Il sistema tributario oggi e domani, Franco Angeli, Milano, 1986

VANONI E., Opere giuridiche, vol. II, Giuffrè editore, Milano, 1962

WAGNER A., Sviluppo della scienza delle finanze e della sua letteratura., in Storia e storiografia della finanza pubblica, in E: Morselli (collezione diretta da), Storia della finanza pubblica, Cedam, Padova, 1960, p. 10

Sono inoltre state consultate le seguenti sentenze della Corte Costituzionale: n. 12 del 1960; n. 128 del 1966; n. 62 del 1977; n. 336 del 1992; n. 107 del 1995; n. 111 del 1997.

