

Introduzione

Il nostro Paese si trova nel pieno di una profonda crisi fiscale su scala mondiale ed è evidente come attuale sia il problema del legislatore che per sopperire alla necessità di ingenti risorse finanziarie giunge spesso ad inasprire il prelievo; si deve comprendere l'importanza del principio di capacità contributiva e di progressività espressi dall'art. 53 della Costituzione, ed evidenziare come le interrelazioni di tali valori con il diritto di proprietà privata e di libertà di iniziativa economica debbano costituire un limite al potere discrezionale del legislatore.

Nel corso di questo lavoro si è puntato ad esaminare il principio della progressività nel sistema tributario italiano anche in correlazione a quelli che sono gli altri principi a carattere socio – economico contenuti nella carta costituzionale. Dunque è sembrato necessario inserire nel primo capitolo una descrizione di quelli che sono tutti i principi caratterizzanti la “costituzione economica”, preceduta però da una breve storia del nostro sistema tributario. All'interno del capitolo secondo poi, si è proceduto ad analizzare i lavori dell'assemblea costituente in merito a come si è giunti alla formulazione dell'attuale art. 53, paragrafo il quale è stato seguito da un'analisi letterale dello stesso. Si è seguito ad analizzare poi in chiave critica i principi di capacità contributiva e di progressività relativamente alla loro interconnessione con i principi di solidarietà ed uguaglianza, senza tralasciare la sua funzione redistributiva. Il capitolo è stato concluso con una descrizione meramente tecnica dei vari tipi di progressività di un'imposta, andando a focalizzare l'attenzione su quelle che in Italia sono le uniche imposte/tasse progressive: IRPEF e tassa sulle successioni.

Per terminare il lavoro si è ritenuto utile andare ad analizzare quello che è un tema molto attuale: i limiti dell'imposizione fiscale. Da un lato il limite minimo importante per i ceti meno abbienti con la sua riserva di un'area no tax in assenza di una capacità contributiva che possa assicurare una vita dignitosa, dall'altro il limite massimo in correlazione al diritto alla proprietà privata, cercando di capire fino a che punto possa essere portata la tassazione per non sfociare in una misura ablativa.

Capitolo Primo

“Storia del sistema tributario italiano ed introduzione dei principi costituzionali in campo economico”

1.1 Storia del sistema tributario italiano

Il tema che “più uno è ricco più deve pagare” è stato introdotto dalla Rivoluzione inglese e successivamente ribadito dalla Rivoluzione francese. Questi movimenti si erano, infatti, già resi conto che non potesse esserci giustizia, intesa come equilibrio dei gruppi di una collettività, se non vi fosse una corretta perequazione dei beni. Lo Stato, perciò, avrebbe dovuto pretendere una maggior contribuzione da parte dei benestanti in modo da non gravare sui meno abbienti. La consapevolezza che, senza una corretta perequazione, non possa esservi giustizia ha origini illuministe. Una delle idee fondamentali dell’illuminismo fu quella del diritto universale da cui derivò quello spirito di universale giustizia e libertà, che ebbe tanta parte nella rivoluzione francese e americana, e di solidarietà internazionale (Principio di uguaglianza fra individui). Nella Dichiarazione dei diritti dell’uomo e del cittadino del 1789 (art. 13 e 14 Costituzione Francia) non vi è alcuna formulazione normativa che richiami espressamente l’interesse fiscale o i diritti fondamentali del contribuente, essendo limitate le norme fiscali all’enunciazione del principio del consenso alle imposte e, dunque, alla fissazione della riserva di legge. Dal 1848 al 1861 lo Statuto Albertino, proclamato il 4 marzo 1848 nel Regno sardo-piemontese e, nel 1861, con l’unificazione estesa a tutto il territorio italiano, nell’art. 25 recita che “Essi (tutti i regnicoli) contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”¹. Tale norma costituisce l’antecedente storico dell’art. 53 Costituzione. Nello Statuto Albertino sono significativamente indicati tanto l’esistenza di un obbligo di contribuire alle spese pubbliche a carico dei consociati, quanto la fissazione di un limite al potere impositivo consistente nella “proporzionalità” con le sostanze patrimoniali di ciascuno. Tale criterio oggettivo di riparto si presentava consonante con l’idea di protezione e difesa della proprietà privata e dell’iniziativa individuale, in linea con i postulati teorici dell’epoca e in

¹ Statuto fondamentale della Monarchia di Savoia, promulgato il 4 marzo 1848 dal Re Alberto di Savoia-Carignano. Il 17 marzo 1861, con la fondazione del Regno d’Italia, divenne la Carta costituzionale della nuova Italia unita e rimase formalmente tale fino al biennio 1944/46.

particolare con le aspirazioni produttivistiche della borghesia. La proporzionalità fu posta in connessione con il principio di commutatività: si evidenziò che il criterio di riparto dei carichi fiscali dovesse essere improntato alla misura del beneficio o comunque alla quantità e qualità del servizio pubblico ricevuto. Dal 1877, i sudditi del Regno dovevano contribuire alle spese dello Stato come stabilito dal regio decreto n. 4021 del 24 agosto 1877 che approvava il Testo Unico delle leggi di imposta sui redditi della cosiddetta "ricchezza mobile", seguito dal regolamento approvato con R.D. 24 agosto 1877, n. 4022², che ha introdotto nel nostro ordinamento un' "imposta a carattere reale"³ nella quale era agevole determinare il reddito, in presenza di imposta con un' aliquota proporzionale e la cui base imponibile era sganciata, quasi totalmente, dalla considerazione di elementi inerenti alla persona del contribuente.

Non vi era alcuna definizione di reddito imponibile identificando esclusivamente quattro categorie di reddito fiscalmente rilevanti ai fini dichiarativi: cat. A) di capitale; cat. B) di impresa; cat. C) di lavoro; cat. D) stipendi, pensioni e assegni di impiegati di enti pubblici. Il legislatore italiano adottò, così, un' "imposta unica non cedendo alla tentazione di introdurre tante imposte quante erano le categorie reddituali individuate, come era stato fatto in Francia⁴. La distinzione in varie categorie reddituali era funzionale, tuttavia, a realizzare una discriminazione nella tassazione dei redditi sia prevedendo delle regole di determinazione del reddito diverse che differenti aliquote di imposta. In altre parole era un' "imposta generale che tuttavia graduava il prelievo in

² Già con la legge 14 luglio 1864 n. 1831 fu istituita l' "imposta di ricchezza mobile che prevedeva ai fini dell'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile, tre distinte categorie: cat. A) redditi di puro capitale; cat. B) redditi misti di capitale e lavoro; cat. C) redditi di puro lavoro.

³ Nella controversia fra natura reale e personale dell' imposta di ricchezza mobile, l'on. Sella ebbe a dire "Io sono d'avviso che tale questione complessiva la sia debba trattare con questo criterio, cioè considerando l'imposta come reale e non come personale, vale a dire come imposta, che va sui redditi della ricchezza mobile, e non sulla persona". Di contro si esprimeva il deputato Ninchi secondo cui l'imposta "...si chiama sui redditi per indicare l'incidenza reale o definitiva della tassa, non l'oggetto principale e diretto della medesima: Essa si dirige alla persona che considera sotto il rapporto di precipuo fatto di ricchezza, sia che questa risulti esclusivamente dall'opera, sia da questa combinata coi capitali. La cosa colpita secondo tale concetto della legge non è e non può essere che la persona;...".

⁴ In tal senso cfr. M. BARASSI, *La comparazione nel diritto tributario*, Ed. Provv., 2002, p.205, il quale fa notare, tuttavia, che già dalla fine del 1800 la Francia aveva manifestato la necessità di passare da un sistema di tipo cedolare, limitata ad alcune fonti produttive ad un sistema che colpisse i redditi complessivi del soggetto, pur tenendo fermo le diverse categorie reddituali.

considerazione del cespite o delle attività da cui derivava⁵. La natura reale dell'imposta era riscontrabile, oltre che nella proporzionalità della stessa anche nel fatto che veniva applicata a prescindere dalla situazione personale e familiare del soggetto. Coerentemente con tale caratteristica venivano tassati solamente i redditi prodotti e goduti nel territorio nazionale. L'iniquità e l'inefficienza di un tributo che non teneva in considerazione la vera situazione del contribuente aveva generato un acceso dibattito che portò nel 1923 all'introduzione dell'imposta complementare sul reddito, tributo che si aggiungeva in funzione integrativa rispetto alle imposte reali sul reddito⁶. Con tale imposta non veniva violato il principio *ne bis in idem* poiché l'imposta complementare, benché si basasse sulla sommatoria dei singoli redditi soggetti all'imposta fondiaria o all'imposta di ricchezza mobile, aveva regole specifiche di determinazione del reddito. In particolare, erano previste detrazioni di determinati oneri sostenuti o comunque fissati in base alle condizioni personali e familiari del contribuente, nonché differenti aliquote, al fine di assicurare la progressività dell'imposta. L'imposta complementare si configurava, pertanto, di tipo personale essendo determinanti, al fine di quantificare il *quantum debeatur*, le condizioni personali e familiari del contribuente⁷. Non essendovi alcuna definizione di reddito imponibile⁸, nonostante l'elencazione dei redditi di ricchezza mobile da considerarsi come esistenti nel Regno, effettuata dal legislatore dell'epoca, sia la giurisprudenza⁹ che

⁵ Cfr. RICCA SALERNO, *Storia delle dottrine finanziarie in Italia*, Padova, 1960, p. 523

⁶ Il precedente storico fu un'imposta straordinaria introdotta nel 1919, in seguito alla crisi finanziaria post-bellica. Tale imposta colpiva tutti i redditi iscritti a ruolo e si configuravano come una addizionale ai tributi diretti erariali. Successivamente venne introdotta, con r.d. del 30 dicembre 1923, n. 3062, l'imposta complementare sul reddito.

⁷ Con la l. del 22 dicembre 1932, n. 1727 venne stabilito un criterio alternativo alla determinazione analitica dei redditi. L'imposta complementare poteva basarsi anche su una ricostruzione presuntiva e, dunque, sintetica del reddito tenuto conto del tenore di vita del contribuente. Cfr. N. D'AMATI, *op. cit.*, p.1101.

⁸ In tal senso cfr. B. GIUSSANI, *Contributo alla precisazione del concetto giuridico di reddito mobiliare*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I, p. 96, il quale sottolinea come: «è risaputo che manca una definizione legislativa del reddito mobiliare; il concetto di reddito mobiliare è stato elaborato dalla dottrina e dalla giurisprudenza mediante un procedimento logico di interpretazione e di ricostruzione del principio informativo delle disposizioni legislative in tema di imposta di ricchezza mobile, e in relazione anche al complesso delle norme sulle altre imposte dirette».

⁹ La Suprema Corte di Torino (Cass. Torino, 8 gennaio 1873, in *Giur. it.*, p. 1873) aveva negato la necessità del carattere di ripetibilità, di continuazione, di persistenza del reddito per la sua imponibilità osservando che: «La legge sottopone a siffatta imposta qualsivoglia prodotto o

la dottrina diedero un contributo essenziale per la sua definizione fino ad applicarla anche ad ipotesi non previste dal legislatore¹⁰. In dottrina fu il Quarta¹¹, il primo commentatore, ancora oggi più volte richiamato negli studi della nozione di reddito, ad osservare che il termine *reddito* non deriva dal termine latino *reditus* nel senso di «*nomen ex eo est quod singulis annis redeat*», significato attribuito da alcune Corti del Regno, ma dal termine *redditus* che proviene da *reddo*; e *reddere* in latino, vuol dire rendere; quindi *redditus* è *rendita*.

Il concetto di reddito, così, sviluppatosi nel testo unico dell’Imposta di ricchezza mobile del 1877 era ispirato alla nozione economica di reddito prodotto in base al quale, in aderenza alle teorie naturalistiche, il reddito veniva concepito sostanzialmente secondo lo schema di derivazione dei frutti provenienti dal fondo con la relativa assimilazione allo schema del frutto civile, e quindi come flusso materiale di ricchezza pervenuto al soggetto da determinate fonti produttive¹². Il reddito tassabile era quanto perveniva in capo al contribuente per effetto del suo potere di comando sulle fonti produttive. Altri diversamente sostenevano che per reddito si dovesse intendere qualunque incremento di patrimonio che si verificava durante il periodo d’imposta, aderendo così alla nozione economica di reddito in entrata. Successivamente l’introduzione del Testo unico delle imposte dirette del 1958 non fece mutare la situazione in quanto si basava sulla prevalenza delle imposte reali sulle imposte personali non fornendo alcuna definizione di reddito statuendo, tuttavia, all’ art. 81 che “presupposto *dell’imposta* è *la produzione di un reddito netto, in denaro o in natura, continuativo od occasionale, derivante da*

*reddito non immobiliare, sia perpetuo che temporaneo, sia a tempo determinato che senza determinazione di tempo, sia soggetto ad eventi o variazioni, che inalterabile. Le parole “che si percepiscono ogni anno” scritte nella prima parte dell’art. 8 non accennano punto alla persistenza, od alla maggiore o minore durata, reale possibile dei singoli redditi » ma sono adoperate in relazione alla misura dell’imposta, indicando chiaramente che ogni reddito che si percepisca entro l’anno va soggetto a tassazione per l’applicazione dell’imposta sulla ricchezza mobile”. Tale pronuncia si pose in contrasto con alcune pronunce delle Corti del Regno che, derivando il significato etimologico di reddito dal verbo latino «*redire, ex eo est quod singulis annis redeat*», considerarono soggette all’imposta le sole entrate, rendite o proventi che periodicamente ritornano e si producono, come le rendite di capitali posti a profitto o dati ad interesse, delle professioni, degli impieghi, di ogni personale industria, ed anche quelle che provengono da prestazioni certe di durata vitalizia o temporanea e non corrispettive a personali servizi.*

¹¹ O. QUARTA, *Commento alla legge sull’imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917.

¹² Così L. V. BERLIRI, *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell’imposta mobiliare*, op. cit., p.11.

capitale o da lavoro o dal concorso di capitale e lavoro, ovvero derivante da qualsiasi altra fonte e non assoggettabile ad alcuna delle imposte previste nei titoli secondo, terzo e quarto". In tal modo venne mantenuto fermo il legame con una fonte produttiva quale che essa sia e vennero recepite le elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali secondo cui oggetto dell'imposta doveva essere una ricchezza novella che si doveva produrre, in termini di incremento patrimoniale, alla fine del periodo di imposta, in capo al contribuente. Coerentemente, dunque, il presupposto dell'imposta doveva essere un reddito al netto dei costi di produzione. Tale affermazione, tuttavia, sembra essere una petizione di principio del legislatore poiché contemporaneamente a questo prevede una serie di norme che, di fatto, tendono a limitare nella determinazione delle singole categorie reddituali i costi di produzione dei relativi redditi. Addirittura per quei redditi che non sono determinati analiticamente (*id est* redditi di lavoro dipendente e i redditi di capitale) non viene riconosciuta in deduzione alcun costo di produzione; per le altre categorie reddituali, diversamente, assistiamo spesso a predeterminazioni normative dei costi che, di fatto, impediscono di determinare il reale reddito netto del contribuente. E' evidente che tali norme semplificano la determinazione del reddito e contengono la nascita di possibili fenomeni elusivi/evasivi; ma è altrettanto palese che in tal modo il reddito imponibile si atteggia come un reddito al netto delle spese di produzione limitatamente a quelle espressamente indicate dal legislatore, le quali fanno dubitare del rispetto del principio di effettività del reddito tassato. La situazione rimase inalterata anche con l'introduzione dell'Irpef ad opera del d.p.r. n. 597 del 1973. Una minima variazione alla normativa si ebbe con la Legge n. 576 del 2 dicembre 1975, ma solo con il decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953, gli scaglioni e le aliquote Irpef furono drasticamente ridotti (da 32 a 9). Venne tenuto fermo il principio, pacificamente accolto dalla dottrina e dalla giurisprudenza vigenti il Testo Unico del 24 agosto 1877 sull'imposta sulla ricchezza mobile e il testo unico delle imposte dirette del 1958, secondo cui il reddito imponibile è solo il reddito prodotto, salvo che la legge non disponga, in determinati casi, la tassabilità di somme che non costituiscono reddito¹³. Non fu introdotta una definizione di reddito ma fu precisato all'art. 1 che presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso "di redditi, in denaro o in natura, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte" e a sua volta l'art. 80 fa rientrare nella formazione del reddito complessivo

¹³ In materia cfr. A. BERLIRI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Milano, p. 20

“ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto”. In tal modo è evidente, nonostante il continuo ancoraggio ad una fonte produttiva vi era la chiara volontà di allargare la base imponibile dell’imposta personale, esigenza già alle origini del nostro sistema tributario¹⁴. Non essendovi una nozione unitaria, lo stesso era sempre costituito dalla sommatoria delle diverse categorie reddituali ciascuna con le proprie regole di determinazione che non sempre, come chiarito, era un reddito netto. L’art. 80, tuttavia, aveva creato numerose incertezze applicative che portarono il legislatore, con l’introduzione del TUIR nel 1986, oltre che a rideterminare ulteriormente scaglioni di reddito e aliquote riducendone il numero a 4 scaglioni, a rinunciare ad una generica definizione di reddito la quale si poneva in contrasto con l’art. 23 della Costituzione, novellando l’art. 1 per cui presupposto dell’imposta sul reddito delle persone fisiche è “il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell’art. 6”. Tale nuovo assetto normativo è stato giudicato per alcuni positivamente in quanto destinato a dare certezza giuridica alla legislazione tributaria, subordinandone l’imponibilità all’appartenenza alle categorie tipiche di cui all’art. 6¹⁵. Con il principio di tassatività delle categorie di reddito e con l’eliminazione dell’art. 80 si è definitivamente rinunciato a darne una definizione ed a riferirsi ad una nozione economica che ancora si possa avvicinare se non coincidere con quella di reddito prodotto. Ciò non toglie che vi sono delle norme che sono ancorate sia nella genesi che nella determinazione alla loro fonte produttiva, tuttavia ora nell’art. 1 del TUIR è stato eliminato qualsiasi riferimento alla fonte produttiva, lasciando, così, lo spazio ad una nozione giuridica di reddito in termini nominalistici secondo cui costituisce reddito tutto ciò che il legislatore considera tale. Conseguentemente, quello complessivo viene determinato

¹⁴ In tal senso cfr. C. GLENDI, *op. cit.*, p. 122. Già nell’imposta di ricchezza mobile del 1877 era presente una clausola residuale che all’art. 3 faceva un generale richiamo “ad ogni specie di reddito non fondiario che si produca nello Stato o che sia dovuto da persone domiciliate o residenti nello Stato”.

¹⁵ In ottica comparata ciò corrisponde all’imposta sul reddito inglese, modello a cui si è ispirata anche l’Italia secondo cui l’imposta è applicata sui redditi che derivano da una fonte indicata nella legge. Il sistema è di tipo *schedular* secondo il quale è tassato il reddito che deriva dalle fonti comprese nei diversi *scheduls* con la conseguenza che, se una delle fonti reddituali non è inclusa nello *schedul*, il reddito non è tassabile. L’imposta sul reddito è applicata sui redditi che derivano da una fonte indicata nella legge. Tale sistema è applicato anche in Germania. L’approccio *schedular* si contrappone a quello di tipo globale, utilizzato dagli Stati Uniti, in cui manca una individuazione di categorie reddituali con la conseguenza che è imponibile il reddito che non sia espressamente escluso.

sommando le singole categorie reddituali dalle quali si potranno scomputare gli oneri deducibili ai sensi dell'art. 10 del TUIR contribuendo così alla personalizzazione del prelievo. L'imposta netta si determinerà sottraendo dall'imposta lorda le detrazioni di imposta di cui agli art. 12 e ss. del TUIR. Nel suo calcolo, tuttavia, si potranno scomputare solo le perdite provenienti da imprese in contabilità semplificata e da un'attività di lavoro autonomo, c.d. compensazione orizzontale delle perdite, mentre le eventuali eccedenze che non trovano capienza nel reddito del periodo non possono essere riportate a nuovo. Come si può notare, l'idea di un'accentuata progressività delle aliquote – che costituisce la tradizionale forma di connotazione progressiva di un'imposta – è stata abbandonata a favore di scelte normative che incoraggiano la “personalità” dell'imposta, collegate alla capacità giuridica di cui all'art. 53 Cost. con l'evidente insegnamento secondo cui il vero interesse del Fisco non è quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste, bensì quello di curare che il prelievo sia sempre in armonia con la capacità contributiva. A ben vedere tale è l'impostazione del rapporto tributario sancito dallo Statuto del Contribuente (Legge n. 212 del 27 luglio 2000) che richiama al rispetto dei principi costituzionali di uguaglianza, di capacità giuridica e d'imparzialità (Artt. 3, 53 e 97 della Costituzione).

1.2 Principi economici della Costituzione

Le prime società politiche nascono nella regolazione delle risorse economiche, creando regole ed ordinamenti per l'accesso alle stesse. Questo aspetto risulta essere centrale anche nel costituzionalismo moderno, basti pensare al celebre motto “*No taxation without representation*” evocante le proteste dei coloni americani durante le rivoluzioni liberali; contesto in cui emerse il loro rifiuto nel dover pagare tasse al Regno senza contare in una propria rappresentanza politica al parlamento. Nel corso della storia è appurabile come i parlamenti nascono e si rafforzano quando diventano la sede delle politiche di bilancio; e se il prelievo fiscale rimane nullo o comunque modesto, in quei paesi il parlamento non riesce ad affermarsi. Non vi è infatti la necessità di chiedere risorse al parlamento e lo stesso di conseguenza si atrofizza (in Spagna si arriva al '900 senza una tradizione parlamentare, perché a partire dal '500 arriva oro e argento dalle varie colonie e

non vi è il bisogno per la Corona di chiedere alle Cortes leggi fiscali). Nel costituzionalismo dello Stato democratico è preponderante il ruolo dei diritti economici e dei diritti sociali. I diritti economici sono sanciti nella Costituzione economica, cioè nella parte della Costituzione che disciplina i rapporti economici. Per quanto riguarda i diritti sociali si afferma per la prima volta un principio di natura sostanziale, quello di eguaglianza tra i cittadini, realizzato soprattutto con l'introduzione del suffragio universale e dei diritti sociali (in particolare a tutela degli strati più bassi della popolazione). I diritti sociali si affermano in modo diverso a seconda dei modelli costituzionali; nelle Costituzioni democratico - sociali come quella italiana vi è una tendenziale stabilità tra diritti sociali e diritti economici. A seconda delle contingenze tuttavia possono esservi tendenze a far prevalere un aspetto piuttosto che l'altro, ad esempio in caso di crisi economica lo Stato non è in grado di garantire tutti i diritti sociali ed è quindi costretto a rivederli. La Costituzione Economica diventa il luogo teorico dove vengono definiti tutti i principi che vincolano l'intervento del potere pubblico al fine di tutelare i diritti fondamentali. Essa è altresì definita come l'insieme dei principi e degli istituti che limitano, disciplinano ed orientano l'intervento dello Stato nella vita economica assicurando la libertà del e nel mercato nonché la libertà dal mercato stesso. E' forte l'esigenza di orientare il potere pubblico sia verso l'uguaglianza e la redistribuzione della ricchezza sia verso la libertà del e nel mercato, vale a dire il libero esplicarsi dell'attività economica.

La Costituzione dedica ai «rapporti economici» il titolo III della Parte I (artt. 35-47), nella piena consapevolezza dell'importanza della libertà di autodeterminazione in materia economica, ma anche della necessità di impedire una dimensione meramente egoistica della stessa, tale per cui la ricchezza produce ricchezza e la povertà produce povertà, in una spirale perversa per cui il *gap* tra titolari di risorse e soggetti che ne sono privi tende ad ampliarsi, invece che ad attenuarsi. L'esigenza di una sensibilità sociale alla posizione dei soggetti economicamente emarginati e ai bisogni della collettività nel suo complesso emerge, sotto vari profili, nella previsione di una iniziativa economica privata che «non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo tale da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana» (art. 41, secondo comma, Cost.), nella previsione di un impegno statale a limitare la proprietà privata «allo scopo di assicurare la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti» (art. 42, secondo comma, Cost.). Secondo una accreditata dottrina, nella disciplina economica

contenuta nella Costituzione vi è il riconoscimento della necessità di un intervento statale rivolto ad influenzare l'iniziativa economica dei privati: «Il costituente ha ritenuto non più sufficienti a tal fine i mezzi indiretti, tradizionalmente affidati alla politica dei tributi, dei trattati commerciali, del credito, dei trasporti ecc. ed invece ha curato, con gli articoli da 41 a 44, di predisporre altri più diretti e ben più penetranti, i quali hanno a loro presupposto l'attribuzione di carattere funzionale alla proprietà ed all'iniziativa economica privata, e che si concretano nell'imposizione di limiti e di obblighi attinenti alle forme e modalità della gestione delle imprese. E poiché tali interventi non potrebbero riuscire adeguati ove non ubbidissero ad una veduta di insieme delle esigenze produttive da soddisfare e delle mete da raggiungere, sufficiente a coordinare le varie attività produttive fra loro e con quelle assunte dallo Stato (sia nel campo dei lavori pubblici, sia in quello economico-industriale), l'art. 41 affida alla legge di ricorrere allo strumento a ciò più idoneo: la predisposizione di appositi programmi, cui è da attribuire carattere vincolante per i soggetti ai quali si rivolgono, secondo quanto può desumersi dal riferimento fatto all'articolo stesso ai controlli, evidentemente rivolti ad accertare l'adempimento di quanto il programma prescrive»¹⁶. Il prelievo fiscale è lo strumento principe dello Stato per reperire le risorse necessarie al suo funzionamento e al conseguimento degli obiettivi posti o imposti dalla Costituzione. Esso si inquadra, sul piano generale, come la richiesta di adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà economica (art. 2 Cost.) che lo Stato avanza nei confronti dei cittadini abbienti, richiesta di adempimento che viene ulteriormente precisata quanto a contenuto, forme e criteri di calcolo dell'entità del prelievo. Esempificando - è dal prelievo fiscale (diretto e indiretto) che lo Stato reperisce i mezzi per ottemperare al disposto dell'art. 3, secondo comma, e cioè «per rimuovere gli ostacoli di ordine economico... che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese». Si pensi alla scelta statale di farsi carico della difesa giudiziaria dei non abbienti davanti a ogni giurisdizione (art. 24, terzo comma Cost.) e della «riparazione degli errori giudiziari» (art. 24, quarto comma Cost.); alle «misure economiche» previste per agevolare «la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi»

¹⁶ Mortati, voce «Costituzione della Repubblica italiana», in Enc. Dir., Milano, 1962, pag. 218.

(art. 31, primo comma Cost.); alle «borse di studio, assegni alle famiglie e altri provvidenze» per consentire ai «capaci e meritevoli» di raggiungere i gradi più alti degli studi (art. 31, secondo e terzo comma Cost.). Lo Stato deve provvedere al funzionamento dell'intero apparato statale, in modo da assicurare il «buon andamento» (art. 97, primo comma Cost.), e la premessa indispensabile è che vi siano i mezzi per fare fronte ai vari impegni, fissi e variabili, di spesa e che vi sia capacità di reperire i mezzi necessari a tali fini. Merita di essere ricordato l'art. 81 Cost., alla cui stregua «ogni altra legge che importi nuove e maggiori spese» rispetto a quella di approvazione del bilancio «deve indicare i mezzi per farvi fronte» (terzo comma), principio che non viene meno nemmeno con riguardo alla ratifica di trattati internazionali, se essi «importano... oneri alle finanze» (art. 80 Cost.). E' da notare come nessuna delle norme che prevedono il prelievo tributario e le modalità e i poteri di controllo è rinvenibile nella parte della Costituzione relativa ai «rapporti economici», ma non vi è dubbio che, al di là della collocazione sistematica, esse debbano venir lette unitariamente, quale estrinsecazione del principio in base al quale il funzionamento di qualunque società non può prescindere dal contributo, anche economico, dei consociati. L'accento cade innanzitutto sull'art. 23 Cost., alla cui stregua «nessuna prestazione... patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»: detta norma da un canto legittima lo Stato a chiedere ai consociati di soggiacere ad una obbligazione di dare, gravante sul proprio patrimonio; dall'altro, prevede che detta servitù patrimoniale trovi un esplicito fondamento in una manifestazione di volontà del legislatore ordinario e, quindi, in una legge e non in un atto con valore *sub* legale. L'importanza del sistema impositivo nel conseguimento degli scopi sociali e nell'evoluzione della società è sottolineata dalla costituzionalizzazione del prelievo fiscale attraverso la previsione di una norma specifica. L'art. 53 Cost. dispone che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» (primo comma) e che «il sistema tributario è informato a criteri di progressività»¹⁷.

La riserva di legge contenuta nell'art. 23 Cost., pur avendo una chiara natura

¹⁷ Nel senso che la capacità contributiva è la «idoneità soggettiva all'obbligazione di imposta deducibile dal presupposto al quale la prestazione è allegata» v. Corte cost. 18 maggio 1972, n. 92, la quale afferma anche di non poter «valutare e determinare... l'entità e la proporzionalità dell'onere tributario imposto, trattandosi di compito riservato al legislatore», salvo profili di «assoluta arbitrarietà ed irrazionalità» (Corte cost. 24 luglio 1972, n. 144). Sul principio di progressività v. Corte cost. 23 marzo 1960, n. 12, con nota di Chiappetti, «Efficacia del principio della progressività», in Giur. it., 1967, I, c. 754.