

CAPITOLO PRIMO
CARATTERISTICHE DELLA CAPACITÀ
CONTRIBUTIVA, CRITICITÀ, PROGRESSIVITÀ ED
EQUITÀ DISTRIBUTIVA

1.1 Il precetto costituzionale della progressività del sistema tributario

La precedente costituzione italiana, ossia lo Statuto Albertino, prescriveva il principio dell'uguaglianza tributaria, della riserva di legge e che il carico tributario fosse proporzionale agli averi dei regnicoli (che, nel linguaggio attuale, potremmo rendere con cittadini), ma, in ragione della sua natura di costituzione flessibile, sempre modificabile e derogabile da una legge ordinaria, non poneva alcun limite reale alla potestà legislativa.

In sede di Assemblea costituente si giunse alla decisione di passare dal sistema allora vigente, imperniato sul criterio proporzionale delle imposte, a un'unica imposta personale progressiva sul reddito complessivo (IPPRC) suscettibile di non poche obiezioni; *in primis* quella legata al fatto che – nel contesto storico-economico e sociale dell'epoca – i redditi personali erano, nella stragrande maggioranza, di basso livello: questo avrebbe determinato, inevitabilmente, un'elevata applicazione dell'aliquota da far valere necessariamente nei riguardi di quei pochi redditi che si posizionavano al di sopra del minimo imponibile, pena inevitabili ripercussioni negative sull'entità del gettito tributario. Altra critica che veniva sollevata riguardava il fatto che, l'adozione di tale sistema, potesse disincentivare la produzione e gli investimenti a causa di una accentuata progressività con il pericolo di far desistere gli individui dall'intraprendere nuove iniziative economiche anche in considerazione, tra l'altro, del sottinteso rischio di impresa di cui ogni imprenditore deve tenere conto. Inoltre, si sollevavano obiezioni riguardo all'amministrazione di una tale imposta, e in particolare le difficoltà di accertamento analitico di tutti i redditi effettivi che confluivano nel reddito

complessivo”.¹

Partendo da tali considerazioni, e nonostante ciò, la Costituzione entrata in vigore il 1° gennaio 1948, seguita alla caduta del regime fascista e alla conclusione della Seconda guerra mondiale, espresse una norma specifica stabilendo, all'art. 53, che: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva” e, al comma 2, che: “Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”. Con la Costituzione Repubblicana, pertanto, il diritto tributario rappresenta uno strumento di politica sociale che trova fondamento nel già citato art. 53 oltre che nell’art. 23.

L’art. 53 si pone quale fonte costituzionale di tutto l’intero sistema tributario e si rivolge a “tutti”, vale a dire, individua quale elemento soggettivo, chiunque (secondo il principio dell’universalità) produca reddito nel territorio dello Stato o che sia legato a esso da interessi di carattere economici; dunque, il concorso alla spesa pubblica riguarda non solo i cittadini, ma anche gli stranieri o apolidi, nonché entità giuridiche, laddove il concetto di spesa pubblica attiene proprio all’insieme di tutte quelle risorse necessarie a soddisfare servizi e prestazioni di primaria necessità, la cui fruizione deve riguardare tutti i consociati, indipendentemente dall’entità delle risorse personali possedute. In questa fase ci limitiamo a evidenziare che dal principio della capacità contributiva (di cui si avrà modo di approfondire nei paragrafi a seguire) il prelievo fiscale assume carattere variabile in quanto legato alle condizioni personali e sociali di ciascun individuo.

Ezio Vanoni, uno dei massimi studiosi della materia finanziaria e tributaria, ebbe a rilevare come la capacità contributiva non potesse essere considerata una qualità obiettiva, ma costituisse concetto la cui definizione, nei casi concreti, non poteva competere se non alla scelta del legislatore, il

¹ A. PEDONE, *Perché le riforme negli anni Sessanta hanno avuto scarso successo: il caso della riforma tributaria*, in <<Moneta e credito>>, vol. 69 n. 273 (marzo 2016), 65-82, pag. 71

che poteva vanificare il limite impostogli, tanto che, dagli atti dell'Assemblea costituente, risulta come venisse prospettata l'esigenza di una più precisa delimitazione dei suoi poteri con riferimento all'espressa esclusione da imposizione delle risorse minime indispensabili alla vita.

Attenzione particolare, posta al già citato criterio della progressività attiene al prelievo che deve crescere in maniera più che proporzionale rispetto al reddito prodotto da ciascun individuo; e questo lo si fa, ad esempio, attraverso l'adozione di aliquote fiscali diverse da applicarsi a diversi scaglioni di reddito. Progressività che, pertanto, si contrappone al concetto di proporzionalità la cui aliquota, applicata al reddito percepito, resta fissa al variare della base imponibile.

Il precetto costituzionale ha come scopo sia il finanziamento della spesa pubblica ma anche una funzione redistributiva e di equità, da raggiungere attraverso la progressività delle aliquote, nonché una funzione sociale da attuarsi tramite meccanismi quali ad esempio le detrazioni d'imposta; così, le imposte devono tendere a raggiungere "una finalità di giustizia e perequazione fiscale" e si pongono quali strumenti adatti a ridurre le disuguaglianze personali e familiari dei consociati.² Se da tale concezione teorica si passa, però, all'applicazione pratica, allora il criterio di progressività incontra ostacoli proprio in termini di equità in quanto è ben evidente che, se la progressività potrebbe essere pienamente attuata in tema di imposte dirette (ad esempio attraverso l'applicazione dell'Irpef), non altrettanto si verifica, se focalizziamo l'attenzione sulle imposte indirette (quale l'IVA) dove il tributo colpisce in modo indistinto tutti i consociati nel momento in cui essi acquistano beni o si rendono fruitori di determinati servizi. Pertanto, quanto affermato, può determinare condizioni di svantaggio soprattutto nei riguardi delle classi meno agiate, a meno che non ci siano

² L. CARPENTIERI, *Resoconto stenografico – Indagine conoscitiva*, in << Commissioni Riunite finanze (VI) della Camera dei Deputati finanze e tesoro del Senato della Repubblica, XVIII Legislatura — Comm. Riun. VI Camera e 6° Senato — Seduta del 15 marzo 2021>>, pag. 37-38

interventi legislativi che vadano a limitare e/o ridurre questi effetti distorsivi (si pensi allo strumento dell'ISEE che andando a valutare la situazione economica, reddituale, personale e patrimoniale dei nuclei familiari, consente ai meno abbienti di poter fruire di servizi e prestazioni a condizioni agevolate).

Da tali considerazioni occorre desumere che il concetto di progressività non può riguardare la sua applicazione *tout court* ai singoli redditi percepiti dall'individuo, ma tale principio è da intendersi, secondo quanto riportato da Perrone, come “progressività del sistema tributario” che è strettamente correlato alla capacità contributiva; questo è assodato sia a livello di giurisprudenza costituzionale (che ha sempre ribadito che la progressività deve essere riferita al sistema e non al singolo tributo), sia dalla dottrina prevalente che lo ritiene sufficiente. Da ciò scaturisce che il grado di progressività discende da scelte politiche, dal contesto del sistema tributario e dai mezzi per poter essere realizzata.³ E ancora, secondo la prof.ssa Carpentieri, l'art. 2 della costituzione non impone al legislatore ordinario di applicare i criteri di progressività a ogni singolo tributo in quanto la progressività deve emergere considerando il sistema tributario nella sua globalità; inoltre la progressività non si misura esclusivamente con la differenziazione delle aliquote applicate ma anche dal numero degli scaglioni di reddito, dall'ampiezza del minimo imponibile (*no tax area*), dalle detrazioni di imposta e dagli oneri deducibili.⁴

La *ratio* del principio di progressività dovrebbe tendere a ridurre o eliminare le disuguaglianze tra i consociati mirando al raggiungimento dell'equità e solidarietà e quindi si trattò di una scelta politica adottata dall'Assemblea costituente che volle creare “una correlazione tra il dovere di

³ L. PERRONE, *Crisi della progressività, flat tax, legge delega e flat tax Italian style*, in <<Rassegna tributaria, n. 1>>, 2022, pag. 14-15

⁴ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, DIKE Giuridica Editrice, Roma, 2013, pag. 44-46

contribuzione alle pubbliche spese e solidarietà”⁵; a tal riguardo, non si può negare che il principio di progressività rappresenti un valido cardine dell’equità tributaria “inteso come uguaglianza nella distribuzione verticale degli oneri e, quindi, come strumento di riduzione delle differenze tra le situazioni di ciascun consociato”.⁶

Da quanto detto si desume che i due commi sono strettamente collegati in quanto il primo ha lo scopo di affrontare la “materia finanziaria” (come si evince dall’intervento dell’on. Scoca in sede di Assemblea costituente del 1947) necessaria per far fronte alle spese pubbliche strettamente correlate alla capacità contributiva dei consociati, i cui corollari attengono al rispetto del minimo vitale (che deve essere esente da tassazione) e al criterio di progressività riportato, quest’ultimo, al secondo comma e ritenuto basilare ai fini dell’equità e ragionevolezza, tale da assicurare sicurezza, convivenza civile e rispetto delle norme, con particolare riguardo al principio di uguaglianza ex art. 3 Cost.

Il rapporto fra il comma 1 e il comma 2 dell’art. 53, pertanto, ha importanti implicazioni per la giustizia sociale e la redistribuzione della ricchezza. Il principio di capacità contributiva e il principio di progressività sono strettamente correlati nel sistema fiscale e procedono parallelamente con la funzione di assicurare il legame tra il principio di uguaglianza e l’uniformità di trattamento richiesta dall’art. 53. Il primo principio rappresenta il presupposto di legittimità dell’obbligo tributario e stabilisce che ogni contribuente deve corrispondere la prestazione imposta in base alla sua idoneità economica e quindi contribuire alle spese pubbliche (che rappresentano il motivo per il quale i consociati sono chiamati a partecipare

⁵ L. CARPENTIERI, *Resoconto stenografico – Indagine conoscitiva*, in << Commissioni Riunite finanze (VI) della Camera dei Deputati finanze e tesoro del Senato della Repubblica, XVIII Legislatura — Comm. Riun. VI Camera e 6^o Senato — Seduta del 15 marzo 2021>>, pag. 44-45

⁶ F. GALLO, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, url: docplayer.it/15888564-Ripensare-il-sistema-fiscale-in-termini-di-maggiore-equità-distributiva.html, pag. 14

con le proprie ricchezze) in base alla capacità economica (che rappresenta il presupposto per l'applicazione del tributo, esentando solo coloro ai quali occorre garantire un minimo vitale e costituisce, altresì, un limite negativo della tassazione), che "si esprime attraverso indici economicamente valutabili quali il patrimonio, il reddito, i consumi, i risparmi, le rendite, gli investimenti"⁷; ossia, tutti elementi suscettibili di valutazione economica dal punto di vista oggettivo. La progressività (definita dalla prof.ssa Carpentieri come la "modalità di commisurazione delle entrate"), invece, rappresenta l'obiettivo della tassazione che obbliga al raggiungimento dell'equità verticale nella suddivisione della spesa pubblica attraverso il sistema fiscale.⁸ Essa prevede un depauperamento più che proporzionale nei soggetti più abbienti e meno che proporzionale verso le classi più povere.

Lo stesso Scoca, nel suo intervento assembleare, dopo aver argomentato sulla necessità di "non ignorare la sostanza del fenomeno finanziario", ritiene che, seppur i tempi non fossero ancora maturi per attuarla, quantomeno occorre inserire il concetto di progressività nella Costituzione poiché essa era maggiormente rispettosa della solidarietà sociale e più conforme allo sviluppo delle società progredite.

Il passaggio dallo Statuto Albertino alla Costituzione repubblicana segna una diversa concezione del diritto tributario: da "limitatorio ed eccezionale" si passa a una visione mirante all'attuazione di una politica sociale la cui Costituzione ne rappresenta l'architrave; entrambi i commi dell'art. 53 definiscono il transito da un'imposizione autoritativa del tributo

⁷ F. CASTELLUCCI, *La capacità contributiva nell'ordinamento tributario italiano alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione: principio solidaristico o teoria del "beneficio"?*, url: www.contabilità-pubblica.it/Archivio11/Dottrina/CC.pdf del 16/11/2011, pag. 3

⁸ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, DIKE Giuridica Editrice, Roma, 2013, pag. 43

ad una nuova visione fondata sulla solidarietà, partecipazione e contribuzione alla spesa pubblica.⁹

Riprendendo le considerazioni dell'on. Scoca, la progressività doveva prefiggersi lo scopo di correggere le iniquità scaturenti dagli altri tributi (specialmente quelli inerenti ai consumi) e benché debba, inevitabilmente, riguardare l'intero sistema tributario - essendo utopistico applicarla a ogni singolo tributo - la stessa è da preferire in una società, quale quella italiana, imperniata sulla solidarietà e sulla democrazia. Pertanto, il principio di progressività si propone di salvaguardare il mantenimento della pace sociale, limare le disuguaglianze derivanti dagli altri tributi, stando attenti a non eccedere nella tassazione verso le classi più agiate pena il verificarsi di effetti disincentivanti della produzione e dello sviluppo ed evitare, altresì, che le maggiori entrate derivanti dalle imposte progressive non vengano sprecate in spese inutili che ne possano vanificare il beneficio.

Esaminati i motivi per cui il principio della progressività fu inserito nell'art. 53, inizialmente tale articolo fu inquadrato tra le norme di natura programmatiche che, a differenza di quelle precettive, sono rivolte al legislatore e quindi di non immediata applicazione. La diatriba sulla natura dell'articolo nel farlo rientrare tra le norme di natura programmatiche o precettive ha indotto la Corte costituzionale a propendere per queste ultime, soprattutto quando la stessa, con la sentenza n. 1 del 1956, ritenne - come disposizione generale - non rilevante la distinzione tra le stesse, con lo scopo di circoscrivere l'ambito di competenza della Consulta, ossia ai fini del giudizio di illegittimità costituzionale. Nell'esame specifico, si è visto che dal primo comma dell'art. 53 l'imposizione tributaria non ha ragione d'essere in mancanza del presupposto della capacità contributiva mentre, in presenza di essa, non si può chiedere al contribuente una partecipazione alle spese

⁹ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, DIKE Giuridica Editrice, Roma, 2013, pag. 30-31

pubbliche che ne travalichi sia i limiti che la misura delle sue effettive possibilità (funzione di solidarietà e garantistica).

Così, mentre la capacità contributiva contenuta nel primo comma dell'art. 53 viene oramai riconosciuta come elemento precettivo, (anche su orientamento della giurisprudenza), maggiori resistenze ha incontrato, da parte della dottrina, il principio di progressività contenuto nel secondo comma che, a causa del suo contenuto impreciso e indeterminato (e quindi privo di un effetto immediato), l'hanno fatto ritenere senza efficacia vincolante nonché inidoneo a condizionare le scelte del legislatore; tuttavia non ne può derivare una svalutazione del principio costituzionale tale da renderlo una "scatola vuota" priva di utilità. Questo tipo di interpretazione di carattere restrittivo non può avere una visione strabica, in quanto non può rappresentare per il legislatore una guida solo nella scelta del presupposto della capacità contributiva dovendo essere tenuta nella giusta considerazione anche la progressività.¹⁰

La Corte costituzionale ha ritenuto che il comma 2 rientri a sua volta nelle norme precettive in quanto riferito al sistema tributario nel suo complesso e ciò è emerso soprattutto quando ricorsi di illegittimità, aventi per oggetto solo alcuni tributi di natura non progressiva, sono stati rigettati; la Consulta, in un simile contesto, ha dichiarato che il precetto costituzionale sulla progressività va inquadrato nel sistema tributario globale, non potendo la singola norma impugnata disattendere il contenuto dato che, anche una sola imposta progressiva, potrebbe essere sufficiente a tale scopo.

Occorre quindi discernere l'efficacia vincolante della norma (che solo il legislatore può attuare) rispetto al suo contenuto: se la progressività rappresenta l'obiettivo della imposizione tendente al raggiungimento dell'equità verticale; tuttavia, lo stesso non lo si può raggiungere determinandone a priori i "criteri direttivi": lo scopo deve essere conseguito

¹⁰ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, DIKE Giuridica Editrice, Roma, 2013, pag. 42-43

lasciando al legislatore tributario margini di movimento e discrezionalità nella scelta di criteri, tecniche, intensità e decisioni; tutti elementi necessari per il raggiungimento del risultato prescritto. Secondo Schiavolin¹¹, sotto quest'ottica, anche il secondo comma va inquadrato all'interno delle norme precettive benché abbia il contenuto di una norma direttiva.

In conclusione, l'art. 53 non deve tendere soltanto a proteggere il contribuente riguardo al suo dovere contributivo ma deve agire anche quale propulsore nel sollecitare il legislatore a raggiungere obiettivi perequativi.¹²

Volgendo l'attenzione all'autonomia impositiva delle regioni, l'addizionale regionale fu introdotta con il D.lgs. n. 446 del 1997 laddove, inizialmente i margini di autonomia furono delimitati dallo Stato, ma poi si concesse di apportare delle maggiorazioni all'aliquota base senza possibilità, però, di modificare le fasce di reddito prestabilite a livello centrale. Riguardo al principio di progressività delle addizionali regionali, la Corte costituzionale si è espressa in senso favorevole; infatti, con la sentenza n. 2 del 2006 è stato affermato il principio secondo cui le regioni possono applicare aliquote progressive senza però poter modificare, appunto, gli scaglioni di reddito decisi a livello centrale perché, attenendosi a tali disposizioni, la norma regionale non contrasta con nessun articolo della Costituzione.¹³

Inoltre, il comma 4 dell'art. 6 del D.lgs. n. 68 del 2011 recita: “Per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, le regioni possono stabilire aliquote dell'addizionale regionale all' IRPEF differenziate esclusivamente in relazione agli scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale”. Ancora una volta la Corte

¹¹ R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in <<Rivista Diritto Tributario>>, pag. 304

¹² L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, DIKE Giuridica Editrice, Roma, 2013, pag. 44

¹³ *Ibidem*, pag. 136

con sentenza n. 8 del 2014, con richiamo all'ordinamento costituzionale, ribadì che "la progressività non deve essere considerata in riferimento al singolo tributo bensì all'intero sistema tributario, a nulla valendo la tesi - sostenuta dal Presidente del Consiglio dei ministri che, tramite l'Avvocatura dello Stato, aveva promosso questione di legittimità dell'art. 3 della legge della Regione Puglia n. 45 del 28 dicembre 2012" - secondo la quale "l'applicazione di un'unica aliquota (pari allo 0,5 per cento) per una fascia di redditi particolarmente estesa (dai 28 mila euro annui sino a tutti i redditi oltre i 75 mila euro annui) e prevedendo che le variazioni decorrano dal 1° gennaio 2013 - violerebbe i parametri costituzionali sopra citati e si porrebbe in contrasto con le norme statali in materia di rimodulazione delle aliquote dell'addizionale regionale IRPEF. In particolare, l'art. 6 del d.lgs. n. 68 del 2011, accorderebbe alle regioni la facoltà di variazione dell'aliquota dell'addizionale regionale solo a fronte di una differenziazione delle aliquote rispettosa del principio di progressività e con l'integrale rispetto degli scaglioni previsti dal legislatore statale". Da quanto detto, ritorna in voga l'intento della Costituzione di indicare al legislatore ordinario (in questo caso regionale) una strada da seguire nella progettazione dell'intero sistema tributario, lasciandogli, poi, ampio spazio riguardo i contenuti più o meno incisivi della progressività da adottare.

1.2 L'evoluzione del sistema fiscale italiano e la crisi della progressività dell'imposta sul reddito

Ogni sistema tributario cambia a seconda delle realtà socioeconomiche, storiche e politiche. In riferimento al sistema fiscale italiano, con l'Unità d'Italia, tutto il territorio nazionale vide applicato il sistema che si imperniava su "imposte indirette" e "dirette reali" e nel 1864 venne introdotta l'"imposta sui redditi di ricchezza mobile" che si basava sulla dichiarazione dei redditi, con sistema proporzionale, la quale doveva essere da ognuno presentata nel Comune di residenza; si trattava di un'imposta di natura differente da quella fondiaria (che veniva scontata da terreni e fabbricati) e che rappresentava la ricchezza principale visto che l'economia era fundamentalmente agricola, giacché le imposte reali su questo reddito costituivano la maggior parte delle entrate tributarie.

Il 30 dicembre del 1923, durante il periodo fascista, venne introdotta l'"imposta personale progressiva sul reddito del contribuente" (o "Imposta complementare") tramite il R.D. n. 3062, su iniziativa del ministro De Stefani. Inoltre, venne istituita un'unica "Imposta sugli scambi commerciali" che sostituì le varie imposte speciali sui consumi. Successivamente, nel 1940 il sistema tributario venne arricchito dall'IGE (Imposta Generale sulle Entrate) con lo scopo di colpire le entrate derivanti dagli scambi commerciali e che è rimasta in vigore fino al 1972 quando fu soppiantata dall'IVA (Imposta sul Valore Aggiunto).

La fine della Seconda guerra mondiale indusse il legislatore a riformare questo sistema talché fu approvata dal Parlamento - su proposta del ministro delle finanze Ezio Vanoni - la legge del 11 gennaio del 1951 numero 25 sulla perequazione tributaria con lo scopo di rendere il sistema tributario più equo e moderno: all'obbligo imposto, sia ai lavoratori dipendenti che autonomi, di presentazione di una dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche, si accompagnava la contemporanea riduzione delle aliquote,