

Data di pubblicazione: 29 settembre 2025

MARIO AULENTA*

*La dimensione finanziaria di tributi e prestazioni patrimoniali
imposte non tributarie*

ABSTRACT: L'articolo esamina la natura giuridica delle imposte e delle altre prestazioni patrimoniali imposte, ai sensi degli artt. 53 e 23 della Costituzione italiana, e la tutela del bilancio pubblico, come elemento di imposizione. Tale accezione non è rilevante per le altre prestazioni pubbliche obbligatorie.

The paper examines the legal nature of taxes by art. 53 and art. 23 of the Italian Constitution, and the preservation of the Public Budget, as an element of taxation. Such meaning is not significant for other mandatory public levies.

PAROLE CHIAVE: tributi; capacità contributiva; bilanci pubblici

* Professore associato di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Bari Aldo Moro, Dipartimento di Economia e Finanza.

KEYWORDS: taxes; ability to pay; public budgets

SOMMARIO: 1. Caratteri di adattabilità dei tributi. - 2. Genesi dell'art. 53: il superamento della "scatola vuota". - 3. Sulla funzione fiscale dell'art. 53, comma 1 Cost. - 4. Dovere tributario, doveri di solidarietà e funzione fiscale. - 5. Ambito di applicazione. - 6. La tutela del bilancio pubblico, quale elemento del tributo. - 7. I prelievi pubblici non tributari e l'art. 23 Cost. - 8. Considerazioni conclusive

1. Caratteri di adattabilità dei tributi

I tributi sono duttili, efficienti, semplici e servono a finanziare durevolmente gli enti pubblici territoriali a base democratica, i quali curano gli interessi generali dei cittadini.

Sono duttili perché la loro disciplina si adatta ai contesti sociali ed economici, e siffatta flessibilità li fa evolvere nel susseguirsi dei mutamenti storici. Del resto, fin da tempi andati, era nota questa caratteristica dei tributi. Per fare un esempio, era acquisito che "*nam lex adaptur ad quae communiter accidere solent*", a proposito di un'imposta "*onus mixtum*" commentata da Pietro degli Ubaldi ¹.

¹ Cfr. R. POMINI, *La causa impositionis nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano, 1972, rist., 233, in nota.

Quando la prestazione patrimoniale imposta assuma la natura di tributo, rientrando nell'egida dell'art. 53, aumenta l'efficienza del prelievo, per ambedue le parti del rapporto. Questa asserzione è vera per l'ente pubblico-soggetto attivo, le cui strutture sono organizzativamente più aduse al prelievo tributario, rispetto agli altri prelievi pubblici (prestazioni imposte e prezzi quasi-privati), soprattutto negli enti territoriali *sub-sovereign*. Ma è vera altresì per le garanzie offerte al contribuente, che gode di modalità di risoluzione pre-giurisdizionale delle controversie in quantità e qualità sconosciute, rispetto alle giurisdizioni che si occupino di altre prestazioni imposte. I tributi godono altresì di un rito speciale che, al di là delle critiche sul merito, è indubabilmente celere.

Peraltro, l'art. 53 Cost. influisce anche sull'aspetto procedimentale relativo all'applicazione dell'imposta². Questa constatazione consentirebbe di rammentare l'interesse comune, dell'Amministrazione e del contribuente, nel procedimento amministrativo-tributario di accertamento³, che è quello di accertare un imponibile e/o un'imposta celermente ed il più possibile corrispondente alla effettiva capacità contributiva⁴.

² Così, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 43, e G. FALSITTA *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 561 ss.

³ «Tutto quello che deve essere pagato, sulla base dell'attitudine effettivamente posseduta, deve essere versato e dichiarato al Fisco, e l'insieme delle procedure di accertamento, che siano affidate al contribuente o all'Amministrazione, deve raggiungere questo risultato» (così, M. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2012, 1108).

⁴ Così, L. SABBI, *La natura giuridica dell'atto di accertamento e il contraddittorio nel pensiero di Dino Jarach: spunti per una riflessione sull'attuale ordinamento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, I, 480.

Non a caso, l'OCSE,⁵ quanto ai prelievi ambientali,⁶ consigliava di mutuare comunque (“*to piggyback*”: andare a cavalcioni) dallo strumentario tributario le modalità di gestione, pagamento e risoluzione delle controversie.

Alle considerazioni testé esposte, quanto all'adattabilità, può qui aggiungersi anche la maggiore economicità della prestazione patrimoniale imposta, quando esso abbia natura di tributo, poiché quest'ultimo non è sicuramente sottoposto ad imposta sul valore aggiunto, in capo ai contribuenti. Invece, di volta in volta, andrebbe condotto un approfondimento in caso di altri prelievi pubblici, quanto al loro carattere autoritativo⁷.

⁵ OCSE, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*, Parigi, 2001, 92-93.

⁶ «Di regola lo strumento fiscale (tassa) risulta maggiormente efficiente di strumenti non fiscali (prezzo pubblico), per il carattere coattivo proprio del tributo»: così, F. GALLO, F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115 ss., in part. §6. Paradigmatica, la vicenda della TIA2: con sent. n. 238/2009 (nonché con ord. n. 64/2010), la Corte costituzionale qualificò la tariffa di igiene ambientale come una “mera variante della Tarsu” rinvenendo in essa tutte le caratteristiche proprie di un tributo, in quanto sussistevano: la doverosità della prestazione, la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e un collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante. Dopodiché l'art. 14, comma 33 del d.l. n. 78/2010 affermò che le previsioni di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006 dovessero essere necessariamente interpretate nel senso che alla Tariffa (TIA2) dovesse essere attribuita natura non tributaria, prevedendo che la competenza giurisdizionale sulle controversie sorte successivamente all'entrata in vigore del d.l. n. 78/2010, dovesse, in ragione di ciò, essere attribuita alla giurisdizione ordinaria e non alle Commissioni tributarie. Vd., da ultimo, Cass., ord. n. 16332/2018 sulla natura privatistica della TIA2.

⁷ «D'altra parte, l'individuazione della natura del prelievo è fondamentale per una serie di conseguenze quali [...] l'assoggettamento ad IVA dei soli corrispettivi [...]»: così, M. LOGOZZO, *Luci e ombre sulla natura del canone di depurazione delle acque reflue*, in *Rass. trib.*, 2009, 193; ad esempio, quanto alla TIA1, vd. Cass., sez. un., n. 5078/2016, secondo la quale «l'adozione dei termini generici «diritti», «canoni», «contributi» e «retribuzioni», che evocano anche figure di entrate non prettamente tributarie, e dall'altra, l'utilizzo della congiunzione «anche», farebbero pensare che il legislatore comunitario abbia voluto escludere dall'IVA non solo le operazioni a fronte delle quali si percepiscono tributi, ma, per

Da quanto fin qui riferito, circa la diminuzione delle tutele dei cittadini, la tramutazione dei tributi in altri prelievi pubblicistici non tributari, ovvero in canoni o prezzi quasi-privati, potrebbe far ridurre le garanzie altrimenti spettanti ai cittadini-contribuenti⁸ e recare un inutile maggior costo, come testé scritto, dato dalla possibile aggiunta dell’IVA⁹.

Quanto alla semplicità, i commentatori della capacità contributiva, soprattutto i classici¹⁰, annettevano all’esigenza di semplicità, una connotazione strumentale al perseguimento del cd. interesse fiscale e al discernimento consapevole dei soggetti passivi. Il tributo deve essere semplice, sia quanto alla propria struttura, sia quanto agli adempimenti attuativi. Deve avere deroghe limitate, per l’operare del principio di uguaglianza di cui all’art. 3

l’appunto, anche quelle cui si ricollegano altri tipi di entrate, denominate «diritti, canoni, contributi o retribuzioni». Di conseguenza, «tutte le attività di carattere pubblico-autoritativo – e più in generale tutte le attività gestite secondo criteri e modalità estranei alle logiche del mercato – non sarebbero dunque da assoggettare ad IVA, a prescindere dalla natura dell’entrata cui le stesse danno luogo a favore dell’ente pubblico»: così, A. VIOTTO, voce *Tributo*, *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, vol. XVI, 1999, p. 221-256, §6.

⁸ Come avvenuto con l’art. 1, comma 816 ss. della l. 27 dicembre 2019, n. 160, come modificato dall’art. 1, comma 848 della l. 30 dicembre 2020, n. 178: al riguardo, cfr. D. MAZZAGRECO, *Sulla natura giuridica del nuovo canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria*, in *Rass. trib.*, 2020, 436 ss.

⁹ Come avvenuto anche con la TARI cd. puntuale, ritenuta un’entrata privatistica, giusta Cass., ord. n. 11290/2021. Contra, A. GUIDARA, *Dalla Tarsu alla Tarip: tra diritto tributario e suggestioni privatistiche*, in *ambienteditto.it*, 2022, 1 ss.

¹⁰ “I principali studi monografici in argomento (i “classici”) si collocano tutti in un periodo di poco superiore ai dieci anni (Giardina, Manzoni, Gaffuri, Maffezzoni, Moschetti)”: così, G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell’imposizione fiscale*, Vol. I e II, Napoli, 2011, 189. Detti classici sono, nell’ordine temporale: E. GIARDINA, *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva*, Milano, 1961.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. GAFFURI, *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973.

Cost.¹¹, e legittimate se ed in quanto giustificate da una precisa e particolare ragione di semplificazione o di tutela dell'interesse fiscale¹².

Insomma, pare possibile che i caratteri qui meramente richiamati possano favorire una maggiore ampiezza esegetica dell'art. 53 Cost., quale riferimento essenziale nell'interpretazione dei tributi, che è riferimento che si è rafforzato nel tempo, pur partendo da un'iniziale sottovalutazione.

2. Genesi dell'art. 53: il superamento della “scatola vuota”

Infatti, nei lavori della Costituente, il concetto di capacità contributiva non venne nemmeno inserito subito, ma solo durante i lavori della Plenaria¹³. Il progetto di Costituzione presentato all'Assemblea costituente non conteneva alcun articolo dedicato a porre limiti di contenuto, né generici né specifici, alla potestà legislativa in materia tributaria e neppure il più piccolo accenno al concetto di capacità contributiva¹⁴.

¹¹ Così, E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, 102. Cfr. altresì F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 353 e I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 20.

¹² Così, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 224.

¹³ «L'inserimento del principio di capacità contributiva nella Costituzione va interamente ascritto all'assemblea plenaria, su iniziativa di alcuni costituenti i quali, proprio per colmare la lacuna che in questo ambito emergeva dal Progetto di Costituzione, proposero diversi emendamenti specifici. La formulazione attuale dell'art. 53 Cost. è quindi il frutto di un'opera di efficace sintesi, operata su vari emendamenti proposti», così, G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, vol. I, Napoli, 2011, 175.

¹⁴ Cfr. G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 114.

Il modo con cui detto concetto entrò nella Costituzione è stato fonte di serrato dibattito, per la importanza ermeneutica dei così detti “lavori preparatori”¹⁵ ed anche per la dibattuta valorizzazione del ruolo della cd. Scuola di Pavia.

Difatti, sarebbe stata la cd. teoria causale dell’imposta, propugnata da Benvenuto Griziotti fin dal 1909¹⁶, poi approfondita in varie occasioni, anche nel 1938¹⁷, e poi precisata in un saggio dell’anno dopo¹⁸, ad ispirare la redazione dell’art. 53 Cost., attraverso Edgardo Castelli, sottosegretario alle Finanze e allievo pavese.

Può infatti convenirsi che il collegamento tra l’obbligo contributivo e la spesa pubblica comporta dover ammettere la presenza in detto articolo, seppure sotto traccia, della dottrina causale¹⁹ di Griziotti, per un sistema di finanza pubblica al servizio delle persone²⁰ e delle loro organizzazioni e non viceversa²¹.

¹⁵ Cfr. G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai “lavori preparatori”, della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 102.

¹⁶ Cfr. B. GRIZIOTTI, *I principi distributivi delle imposte moderne sul reddito e sugli acquisti ed incrementi del capitale*, in *Il giornale degli economisti*, 1909, II, 455 ss.

¹⁷ Cfr., B. GRIZIOTTI, voce *Diritto finanziario*, in *Nuovo digesto*, 1938, 1058 ss.

¹⁸ Cfr. ID., *Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, I, p. 373-385.

¹⁹ Cfr. F.FORTE, *Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale*, in AA.VV. (a cura di G.RAGUCCI), *Ezio Vanoni, giurista ed economista*, Milano, 2017, 9-16.

²⁰ Così, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV. (a cura di PERRONE L. e BERLIRI C.), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 55.

²¹ Così, F. FORTE, *Causa del potere finanziario e capacità contributiva*, in *Corr. trib.*, 2007, 1947. Sul passaggio storico dal Ventennio alla Repubblica, con riguardo all’evoluzione degli studi finanziari e della autonomia degli studi tributari, cfr. MASTROIACOVO V., *Il diritto tributario alla prova del regime tra urgenze di guerra e ambizioni di sistema*, in *Dir.prat.trib.*,

La dottrina finanziaria, all'indomani della promulgazione della Costituzione, affermava il carattere programmatico dell'art. 53, e negava che esso contenesse una norma concreta e obbligatoria. Secondo questa dottrina²², la disposizione costituzionale avrebbe racchiuso solo un criterio di massima per la ripartizione degli oneri tributari in genere, limitandosi in sostanza a sancire il principio della generalità e della eguaglianza del carico tributario, nulla aggiungendo che potesse riflettersi sul concreto obbligo del contribuente²³.

Invece, proprio l'inserimento del concetto²⁴ di capacità contributiva nella Costituzione ha dato viatico al principio di capacità contributiva, che appunto perché inserito in Costituzione, non avrebbe più potuto essere considerato quale "scatola vuota", poiché, in primo luogo, «non si può negare ad una disposizione costituzionale una pratica rilevanza prima di aver esaurito ogni sforzo ermeneutico. In secondo luogo se la capacità contributiva può essere interpretata in sede economica, a proprio arbitrio, senza limite

n.2/2021, 521 ss.; CIPOLLINA S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, n. 2, 2018, 163 ss.; PAPARELLA F., *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv.dir.trib.* n.6/2019, 587 ss.

²² Cfr. G. BALLADORE PALLIERI, *Diritto costituzionale*, Milano, 1959, 381-382; A.D. GIANINI, *I rapporti tributari*, in *Commentario sistematico alla Costituzione italiana*, Firenze, 1950, 273 ss.; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 75; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, VIII ed., Milano, 1960, 40: "questa enunciazione di un principio di massima già per la sua astrattezza non racchiude una norma obbligatoria e quindi non vale a fissare un requisito essenziale dell'imposta"; cfr. GU. INGROSSO, *I tributi nella nuova costituzione italiana*, in *Arch. Fin.*, 1950, I, 158 ss.; B. COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1959, 30 ss.

²³ Come riferito da E. GIARDINA, *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva*, Milano, 1961, 427.

²⁴ Vd. G.FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Riv.dir.trib.*, n.9/2013, 761 ss., §§ 6-10.

che non sia la semplice ragionevolezza, il suo significato e funzione giuridici sono relativamente rigidi, in quanto determinano in base al sistema normativo di cui fa parte e da cui deriva un carattere di univocità. La scatola cioè, per mantenere un linguaggio icastico, ha già un suo contenuto»²⁵.

Per vero, occorre contestualizzare l'indirizzo svalutativo delle norme ritenute "programmatiche"²⁶, poiché l'insistenza nell'individuare un discrimine tra disposizioni costituzionali aventi un reale contenuto normativo e disposizioni di carattere meramente "politico" sembrava rivelare anche una tendenziale diffidenza per il sistema accentrato di giustizia costituzionale, che "evaporò" fin dalla prima sentenza della Corte costituzionale: se la Corte poteva giudicare la conformità di ogni legge con tutte le norme

²⁵ Così, G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, in ID. (a cura di), *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, 93.

²⁶ L'interpretazione svalutativa dell'art. 53, all'indomani della promulgazione della Costituzione, è stata comune con altre disposizioni; al riguardo, «la funzione tipica delle norme costituzionali sui diritti e sui doveri si dimostra essere essenzialmente quella di stabilire, in modo vincolante, gerarchie tra i valori costituzionali. Il non aver preso debitamente in considerazione questo aspetto ha portato la dottrina costituzionalistica in serie difficoltà nel tentativo di definire giuridicamente la portata della seconda parte dell'art. 2 della Costituzione. A parte i primissimi espedienti, tuttavia ben presto superati, di ritenere priva di carattere giuridico precettivo l'intera formulazione in esso contenuta, una volta che ad essa venne riconosciuto a pieno titolo il carattere di vera e propria norma giuridica, al pari di tutte le altre disposizioni costituzionali, i tentativi dottrinali di definire il precipuo carattere dei doveri costituzionali sono rimasti alquanto isolati»: così, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 192.

costituzionali e quindi anche con il principio di capacità contributiva, doveva essere pur attribuito a questo un particolare significato nel *corpus* costituzionale²⁷.

Forse anche in conseguenza di ciò, vi fu il fiorire di studi monografici sull'argomento, i cd. "classici"²⁸.

3. Sulla funzione fiscale dell'art. 53, comma 1 Cost.

Il summenzionato collegamento tra obbligo contributivo e spesa pubblica richiama la funzione fiscale nell'art. 53, che è sostenibile in ragione della stessa forza contributiva, poiché l'obbligo generale è consentito e richiesto solo ed in quanto serva e sia destinato alle spese necessarie per assicurare i servizi riguardanti la generalità. Il dovere di tutti, quindi il dovere generale, al di fuori di tali ipotesi, cesserebbe e, conseguentemente, non opererebbe più neanche il vincolo di capacità contributiva²⁹.

Dunque, interesse al disimpegno, in termini di servizi pubblici, ma non in termini di giustiziabilità per il tributo, in quanto il relativo gettito venga dissipato³⁰.

²⁷ Così, G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, Vol. I e II, Napoli, 2011, 187.

²⁸ Vedi nota n. 10.

²⁹ Così, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 81.

³⁰ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000., 126, in nota. Cfr. G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, vol. II, Napoli, 2011, 383: «È del tutto evidente che le imposte percepite dallo Stato e poi sprecate nulla hanno a che vedere con la solidarietà».

Poiché l'art. 53 intende stabilire una relazione tra il *quantum* di concorso alla pubblica spesa³¹ da porre a carico del soggetto e la sua capacità a sopportarlo³², detto limite discende da quanto i soggetti passivi possano pagare in base alle norme che disciplinano ciascun tributo, occorrendo conformare detto limite in base alla cd. “unica tasca” del singolo soggetto passivo, che lo è sia per ciascun tributo, che per la pluralità di tributi³³, facenti capo ad una pluralità di soggetti attivi, che redigono il proprio bilancio pubblico e che formano l'insieme delle entità di cui al primo comma dell'art. 114 Cost.

³¹ «Se le spese pubbliche richiedono il dovere di solidarietà commisurato alla capacità contributiva, è altresì vero che il dovere di solidarietà non può essere imposto se non per finanziare spese che siano veramente necessarie e di interesse comune»: così, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 51.

³² «Premesso che il secondo comma dell'art. 53 Cost. si riferisce al sistema tributario e non al sistema finanziario, con ciò essendo limitato alla sola entrata, è evidente che l'espressione sistema tributario deve intendersi riferita non solo al sistema dei tributi erariali, ma all'insieme di tutti i vari sistemi parziali operanti nell'ambito dell'intero ordinamento: ivi inclusi, pertanto, anche quelli relativi ai tributi delle regioni, delle province, dei comuni e degli altri enti minori. Poiché l'art. 53 intende stabilire una relazione tra il quantum di concorso alla pubblica spesa, da porre a carico del soggetto e la sua capacità a sopportarlo, è evidente che una tale relazione assume significato solo se si considera il carico tributario complessivo che verrebbe a gravare sul soggetto stesso: sia esso costituito esclusivamente da tributi erariali o anche da altri tributi»: così, I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 191.

³³ Cfr. E. GIARDINA, *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva*, Milano, 1961, 438; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 109 e A. BERLIRI, *L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria*, in AA.VV., *Scritti in memoria di Antonino Giuffrè*, Milano, 1967, 79-80: se «si ritiene che non la singola imposta, ma l'intero carico tributario addossato al contribuente debba essere correlato alla sua capacità contributiva, allora si rischia del pari di svuotare ... l'art. 53 di qualsiasi effettivo contenuto, riuscendo praticamente impossibile conoscere quale sia la somma delle imposte pagate ... da ogni contribuente e soprattutto predisporre un sistema tributario imperniato su una molteplicità di imposte che correli il debito del contribuente alla sua capacità contributiva».

In altre parole: se all'obbligo di adempiere è connesso un limite quali-quantitativo alla attuazione dei tributi, dato dalla vigenza del principio di capacità contributiva, vi è altresì l'obbligo di produrre servizi, da parte degli enti territoriali, in funzione del medesimo limite quantitativo, nell'ambito dell'equilibrio del bilancio pubblico. Trattasi di due facce dello stesso limite, poiché è evidente che alla doverosità del concorso dei contribuenti³⁴ che paghino tributi per sopperire al costo dei servizi generali dello Stato, corrisponda la doverosità di mantenere l'equilibrio di bilancio, onde sostenere proprio detto costo nel tempo: ed è evidente ancora che il limite³⁵ massimo dell'ammontare complessivo dei tributi è segnato dal costo di quei servizi: altrimenti ammettendo uno Stato tesoreggiatore, che prelevi

³⁴ «L'indagine sul contenuto del principio-limite di contribuzione enunciato nell'art. 53, comma 1, Cost. con la proposizione: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», conduce a delimitare due essenziali poli precettivi, attraverso i quali il principio si sviluppa: l'affermazione di un dovere di contribuzione finalizzato alle spese pubbliche; dovere che è riferito ad un ambito soggettivo che potremmo definire di universalità (“Tutti sono tenuti, ecc.”); ed un limite oggettivo-funzionale di operatività del dovere, individuato nella capacità contributiva dei soggetti, ai quali il dovere è collegato»: così, M. TRIMELONI, voce *Diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. IV, Torino, 1989, 658 ss., §5.A.

³⁵ “L'art.53 Cost. contiene limiti anche sul piano del *quantum* della pressione tributaria. Il rapporto tra dovere di solidarietà e spese pubbliche non è scritto a caso, ma è frutto di una concezione di fondo, trattandosi di un rapporto volutamente biunivoco. Se le spese pubbliche richiedono il dovere di solidarietà commisurato alla capacità contributiva, è altresì vero che il dovere di solidarietà (necessariamente poi collegato alla capacità contributiva) non può essere imposto se non per finanziare spese che siano veramente necessarie e di interesse comune. È il concetto stesso di solidarietà del privato per il pubblico, che richiede la permanenza e preminenza di un'economia privata che possa spendersi (non solo privatamente, ma anche) solidalmente”: così, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 52.

continuativamente una somma di imposte esuberante rispetto ai bisogni pubblici³⁶.

La questione non è di poco momento, posto che la Costituzione favorisce i diritti sociali in tanti articoli³⁷, e dunque lo Stato e gli altri enti territoriali

³⁶ Così, M. PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930, 15; cfr. altresì, G. LICCARDO, *Il concetto di imposizione tributaria*, Napoli, 1967, 58: «dal collegamento funzionale della contribuzione tributaria alle spese dello Stato deriva che il concorso coattivo deve avvenire nei limiti massimi della copertura dell'effettivo fabbisogno finanziario. Questo principio è riscontrabile nel successivo art. 81, comma terzo, che subordina la statuizione della spesa al reperimento dell'entrata».

³⁷ «In una forma di Stato che si pone al servizio della persona umana e allo sviluppo della sua personalità (art. 2 Cost.); che vede nel lavoro la dimensione che alla persona permette non solo il suo mantenimento, ma anche la sua collocazione nel, ed interazione con, il corpo sociale (artt. 1 e 4); che concepisce il complesso dei diritti come strumento di partecipazione alla convivenza sociale, economica e infine anche politica (artt. 2 e 3); che tale partecipazione promuove, appunto, anche al fine di incidere sull'attività delle istituzioni (artt. 1 e 49); e che infine prevede interventi pubblici di modifica delle situazioni personali che tengono i soggetti in condizioni di bisogno e dunque ai margini della comunità (artt. 3, 4, 32, 33, 34, 38), ricorrendo a prelievi di risorse che, in una logica solidaristica, consentono di finanziare i suddetti interventi (artt. 53 e 81): in siffatta forma di Stato il valore della stabilità deve essere concepito in armonia ed in consonanza con i relativi principi fondativi, affinché esso concorra alla realizzazione delle finalità fondamentali. Tali finalità fondamentali sono quelle tipiche dello Stato democratico-sociale, che appare quell'apparato istituzionale che mette in atto crescenti interventi e realizza crescenti spese al fine anzitutto di andare incontro alle domande sociali più essenziali avanzate dalle categorie più disagiate, ma anche al fine di svolgere un ruolo di autentico governo dell'economia»: così, C. BUZZACCHI, *Bilancio e stabilità. Oltre l'equilibrio finanziario*, Milano, 2015, 121. Vd. altresì F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 249-250, per il quale gli artt. 3, commi 1 e 2; art. 4, comma 1; art. 9; art. 10, commi 1 e 2; art. 31 comma 1; art. 35, comma 1; art. 36, comma 1; art. 42, comma 2; art. 45 commi 1 e 2; art. 47, commi 1 e 2: varie norme della Costituzione limitano la discrezionalità del legislatore fiscale, poiché solo in esse si trova specificato l'interesse collettivo che il legislatore è tenuto a realizzare.

hanno necessità di finanziare le funzioni promozionali³⁸ della Costituzione repubblicana³⁹.

4. **Dovere tributario, doveri di solidarietà e funzione fiscale**

Il filone di pensiero allora innovativo⁴⁰ prendendo le mosse dalla funzione fiscale, perveniva al dovere tributario, legandolo all'art. 2, quale dovere di solidarietà. Per detta dottrina il dovere tributario riporta alla categoria concettuale dei doveri inderogabili contemplati dall'art. 2 Cost. di solidarietà

³⁸ Cfr. FERRERA M., *Modelli di solidarietà*, Bologna, 1993, passim; cfr. BOBBIO N., *La funzione promozionale del diritto rivisitata*, in L. FORLATI PICCHIO, *Incentivi CEE per la riforma delle strutture economiche*, Padova, 1985, 1 ss.; quanto al diritto tributario, cfr. URICCHIO A., AULENTA M., SELICATO G. (di e a cura di), *La funzione promozionale del fisco*, Bari, 2015, passim.

³⁹ Cfr. PALLANTE F., *Dai vincoli "di" bilancio ai vincoli "al" bilancio*, in *Giur. Cost.*, n.12/2016, 2498 ss., spec. §§ 4 e 5, ove si ipotizza un grumo minimale di costo dei diritti da finanziarsi, a prescindere dalle grandezze del bilancio pubblico ove avvenga il finanziamento, costituzionalmente giustiziabili.

⁴⁰ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 92: «sostenere che il dovere di prestazione tributaria di cui all'art. 53 Cost. costituisca altresì un dovere di solidarietà, come previsto dall'art. 2 Cost., sembra, peraltro, che si armonizzi anche con i più recenti orientamenti del pensiero finanziario, allineandosi adeguatamente all'attuale esperienza storica, che pare interpretare fedelmente.» Vd. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 257.

economica, politica e sociale⁴¹ e la mozione pre-giuridica che rende legittimo il prelievo tributario consiste nella solidarietà,⁴² denominata quale solidarietà sociale⁴³. Essa è predicata quale dovere, nell'art. 2 Cost., perché in detto articolo la solidarietà è fatta evolvere da collante etico-sociale a principio giuridico, dando fondamento a comportamenti ispirati da una doverosità che, pur nascendo dalla morale –o talvolta dalla religione– trapassa poi nella sfera giuridica, assurgendo a principio a cui l'ordinamento riconosce natura cogente⁴⁴.

Strumentale alla attuazione dei doveri costituzionali, l'unico strumento disponibile onde soddisfare i bisogni di “tutti”, e cioè disponibile da parte dell'ente esponente della comunità amministrata, che rappresenta “tutti”, è il tributo⁴⁵. Perché nell'art. 53 il carattere solidaristico del dovere, non esplicitamente espresso⁴⁶, non può che derivare dal vincolo di concorrere alle spese pubbliche⁴⁷.

⁴¹ In questo senso, cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 58 ss., come confermato da F. FICHERA, *Contributi e tasse*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, vol. IV, Cedam, Padova 1994, 297-345, 7 dell'estratto, in nota n. 21.

⁴² Invero, veniva però osservato che il dovere tributario si limiterebbe così ad una dimensione orizzontale, tra consociati, in cui il principio di solidarietà si esplica ad assicurare la (mera) salvaguardia di diritti fondamentali: cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 111.

⁴³ Cfr. A. FANTOZZI, *Il sistema tributario tra libertà di iniziativa economica e solidarietà sociale*, in *Iustitia*, 1995, I, 39.

⁴⁴ Così, C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011, 41.

⁴⁵ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 79.

⁴⁶ Come meglio spiegato in F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 80-82.

⁴⁷ Ragioni di spazio impediscono di svolgere riflessioni sul ruolo della progressività, di cui al capoverso dell'art. 53, quanto al carattere solidaristico del dovere.

5. Ambito di applicazione

In relazione a quanto precede, gli Autori che hanno limitato la connessione con la capacità contributiva alle sole imposte⁴⁸ o comunque solo a queste ultime hanno assegnato l'osservanza del principio di capacità contributiva, hanno visto con maggiore immediatezza un legame dell'art. 53 con l'art. 2 Cost., a motivo della funzione solidaristica, che sarebbe immediatamente rinvenibile, appunto, nelle sole imposte⁴⁹. In tal senso, il collegamento si

⁴⁸ «Il concetto di tributo, come prestazione patrimoniale imposta, caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese, appare un naturale punto di arrivo; gran parte dei meno recenti contributi dottrinali sulla nozione di tributo (segnatamente quelli anteriori agli anni sessanta) sono stati spiazzati dall'elaborazione della categoria delle prestazioni imposte da parte della giurisprudenza costituzionale, che ha posto in crisi il tradizionale concetto dell'imposizione tributaria come espressione della supremazia dello Stato; la svalutazione della potestà di imperio dello Stato, l'attenuazione della valenza qualificatoria della coattività e la tendenziale sovrapposizione tra prestazioni imposte e tributi para commutativi hanno poi indotto autorevole dottrina a proporre di limitare alle imposte l'oggetto del diritto tributario, con il conseguenziale disinteresse per il concetto di tributo»: così, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 182.

⁴⁹ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 100. Vedi inoltre A. VIOTTO, voce *Tributo*, Digesto delle discipline privatistiche, sez. comm., Torino, vol. XVI, 1999, 221-256, §18: «se il concorso è funzionale alla realizzazione del fondamentale dovere di solidarietà, cioè al perseguimento dell'interesse comune, esso dovrebbe escludere qualunque logica commutativa, anche in senso meramente economico: ogni soggetto è chiamato a contribuire alle spese pubbliche, cioè a cooperare privandosi di parte delle proprie disponibilità a vantaggio della collettività, non già per quanto ha ricevuto dallo Stato o dagli enti pubblici, ma per quanto possiede; non perché ha fruito, o ha anche solo potuto fruire di determinati servizi pubblici, bensì perché ha dimostrato un'attitudine alla contribuzione, «una capacità economica considerata idonea a realizzare nel campo economico e sociale le esigenze collettive accolte dalla Costituzione». Da ciò dovrebbe coerentemente dedursi che, se si intende ricavare la nozione di tributo dell'art. 53 Cost., questa andrebbe tutt'al più circoscritta ai prelievi comunemente definiti imposte, o meglio, a quelli che abbiamo denominato contributivi, cioè a quei prelievi che, per essere

instaurerebbe tra l'obbligo di contribuire ai carichi pubblici ed una certa "capacità economica", evidenziata attraverso elementi certi e obiettivi, dettati dalle singole norme tributarie. Tale criterio troverebbe, quindi, il suo fondamento nell'art. 2 della Costituzione, che chiamerebbe i cittadini tutti all'adempimento dei «doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale»⁵⁰.

Le posizioni qui compendiate hanno fatto leva sulla preesistenza temporale del concetto di tributo⁵¹ rispetto alla Costituzione: si riteneva che la capacità contributiva potesse essere applicabile, se non a tutti i tributi, perlomeno a quelli che manifestassero un fondamento solidaristico.

dovuti senza contraccambio, sono caratterizzati, essi soli, per la funzione di far concorrere alle spese pubbliche. Il concetto di tributo appare piuttosto come un *prius* rispetto alle disposizioni costituzionali, le quali talvolta ad esso rinviano — come ad esempio accade nell'art. 81 — talaltra introducono concetti diversi con esso non necessariamente coincidenti — come appunto nel caso dell'art. 53, oltre che dall'art. 23.”

⁵⁰ Così, A.E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, 38; P. BORJA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 61.

⁵¹ Tutto sommato nel solco Gianniniano, «la nozione di tributo è presupposta nella Costituzione, ossia è un *prius* rispetto ad essa»: così, M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, 121 ss., che così continua: «il tributo, quale concetto generale, può essere definito ed inteso come una prestazione coattiva di carattere patrimoniale, avente ad oggetto una somma di danaro, dovuta all'ente pubblico a titolo di contribuzione alle sue spese. L'uso del concetto "tributo" implica e presuppone, pertanto, il possesso in esso dei seguenti caratteri: 1) prestazione coattiva o imposta; 2) prestazione a carattere patrimoniale; 3) prestazione pecuniaria; 4) dovuta ad ente pubblico; 5) per contribuire alle spese dell'ente pubblico. La definizione proposta trova conforto negli artt. 23 e 53 Cost., sicché si può argomentare che questa quando adopera il termine tributo lo intende nel significato innanzi precisato. Il concetto di tributo, in conformità a ciò, sorto da prima nell'ambito della scienza delle finanze secondo il particolare significato che riceveva in quella disciplina economica, è stato poi adottato dal legislatore tributario con uno specifico significato giuridico, diventando così un concetto normativo, ed infine è stato elevato a livello di diritto costituzionale» (*ivi*, 125).

Dette posizioni venivano sintetizzate dal Moschetti, il quale riteneva che «costituiscono adempimento di un dovere di solidarietà quei soli tributi che sono giustificati da un fatto particolare del contribuente (reddito, patrimonio, spesa) a prescindere dal godimento di un bene o servizio pubblici. Solo queste sono entrate a titolo contributivo, mentre quelle che trovano la loro giustificazione in uno scambio di utilità sono entrate a titolo commutativo. Poiché i caratteristici tributi a titolo commutativo sono le tasse e i caratteristici tributi a titolo contributivo sono le imposte (ivi compresi i contributi), la nostra tesi può sintetizzarsi nell'esclusione dalla sfera di operatività dell'art. 53 delle tasse e nell'inclusione delle sole imposte (che siano dirette o indirette)»⁵².

È indubitabile che gli autori che hanno individuato un assetto solidaristico in capo alle sole imposte, o, al più alle imposte e ai contributi speciali,⁵³ abbiano ritenuto di riscontrare una adamantina nitidezza di classificazione: solo nei tributi del tutto a-causali può riscontrarsi il dovere di solidarietà. Ma è stato osservato come sembri infungibile un riferimento alla matrice “solidaristica” del dovere tributario, tanto che ci si possa spingere fino a teorizzare l'incostituzionalità di un tributo non ispirato a criteri “solidaristici”, per violazione dell'art. 2 Cost.⁵⁴

⁵² Così, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 100.

⁵³ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 99 ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, *passim*, spec. 25 e 102; A. VIOTTO, voce *Tributo*, Digesto delle discipline privatistiche, sez. comm., Torino, vol. XVI, 1999, 221-256, §18 e richiami alle note nn. 8 e 224; ID., *Commento sub art. 53*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo I, Padova, 2011, p. 202-203.

⁵⁴ Così, D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, 327.

Secondo altre ricostruzioni⁵⁵, si può ammettere una giustificazione contributiva anche per altri presupposti sganciati dal patrimonio o dal reddito e simili, aventi cioè un immediato saldo positivo tassabile, passando attraverso la fruizione e la percezione della prestazione pubblica da parte del privato, tenendo sullo sfondo il vantaggio, che ovviamente può essere apprezzato solo ex-post, da parte di chi si sia avvantaggiato dalla prestazione pubblica. Si potrebbero così ricondurre nell'art. 53 Cost. vari presupposti⁵⁶ che altrimenti ne rimarrebbero fuori,⁵⁷ o altre forme espressive di utilità non individuate e quindi non colpite,⁵⁸ al fine di fornire contenuti positivi all'interpretazione di tutti i tributi, in una nozione unitaria di tributarietà⁵⁹.

6. La tutela del bilancio pubblico, quale elemento del tributo

⁵⁵ Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, 2ª ed., Bologna, 2011, 81-102.

⁵⁶ Così, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 88-91.

⁵⁷ Cfr. M. AULENTA, *Capacità contributiva ed equilibri finanziari dei soggetti attivi*, Bari, 2022, 91-128.

⁵⁸ Cfr. A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva* in *Dir.prat.trib.*, n.1/2016, 23.

⁵⁹ Con tale termine si può intendere, a fini di rapidità espositiva, l'insieme dei tributi che sia possibile riguardare unitariamente alla luce del principio di capacità contributiva, sia in termini di giustificazione, che in termini di definizione. Cfr. M. TRIMELONI, *I caratteri delle entrate tributarie*, Padova, 1973, 4: «il carattere della tributarietà viene derivato dalla attuazione, nel procedimento normativo-legislativo, del principio costituzionale contenuto nell'art. 53 Cost., che esprime un limite oggettivabile, ossia suscettibile di culminare in un vincolo sulla normazione e di diventare un fattore caratterizzante nella figura giuridica che si viene ad introdurre nell'ordinamento mediante la legge».

Occorre richiamare in questa sede anche la tesi per cui tutte le entrate pubbliche possano interpretarsi alla luce del principio di capacità contributiva⁶⁰, e non solo i tributi. Detta posizione è rimasta solitaria⁶¹, e contrastata da chi non ha voluto estendere la sfera del diritto tributario sino a quella più ampia del diritto finanziario.⁶² Ma questo allargamento all'intero lato dell'Entrata del bilancio pubblico ci induce ad occuparci dell'inestricabile legame tra quest'ultimo e la capacità contributiva.

Infatti, il sicuro elemento differenziale che connota le sole entrate tributarie consiste in ciò, che le stesse han da essere obbligatoriamente stanziare, accertate e percepite nei capitoli di entrata dei bilanci pubblici. Proprio per questo, le altre entrate pubbliche devono essere previste come declaratoria di capitolo nei bilanci pubblici, affinché, alla manifestazione finanziaria, possano essere accertate: ma ben possono anche essere stanziare a zero, perché le altre entrate pubbliche possono anche non manifestarsi, non essendo ontologicamente destinate a finanziare la pubblica spesa.

⁶⁰ Così, F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 7: «la formula usata dall'art. 53 Cost. non si riferisce soltanto ai tributi, ma a tutte le pubbliche entrate: essa infatti impone a tutti coloro che abbiano capacità contributiva di concorrere alle spese pubbliche e a tali spese si concorre con tutte le entrate pubbliche e non solo con quella parte di esse che viene identificata con la nozione di tributo». L'impostazione di Maffezzoni va però letta nell'ambito di un complessivo disegno di riforma delle entrate pubbliche in genere, ivi proposto.

⁶¹ Come rammentano A. VIOTTO, *Commento sub art. 53*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo I, Padova, 2011, 201 e G. LORENZON, *Ambito oggettivo di applicazione*, in *La capacità contributiva*, di F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, (di e a cura di), Padova, 1993, 58-59.

⁶² Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, 66.

Solo tramite l'interesse fiscale si realizza una qualsivoglia sistemazione sociale organizzata, preconditione per il perseguimento di un assetto aderente ai valori della Costituzione, così incoraggiando il fatto che “tutti” concorrano alla spesa pubblica che li riguarda, e cioè, alla spesa della collettività di cui fanno parte.

Infatti, quanto al rapporto tra contribuenti, giova ricordare che l'imposta è credito di ripartizione⁶³ della spesa pubblica, ed è dunque avvertito l'interesse affinché anche gli altri soggetti, le cui relazioni siano garantite dal medesimo ordinamento, adempiano ai tributi, poiché non si può imporre a qualcuno di sopperire al mancato adempimento del consociato: poiché l'art. 53 Cost. rammenta che tutti sono tenuti, non taluni sì, e talaltri no⁶⁴. Non si può pertanto ignorare la dimensione finanziaria delle riflessioni qui offerte.

⁶³ Cfr. E. GIARDINA., *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva*, Milano, 1961, 241; G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.* n.1/1964, 19-20; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 161; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 100; F. FORTE, *Etica pubblica e regole del gioco*, Napoli, 1995, 145; A. VIOTTO, Voce *Tributo*, Digesto delle discipline privatistiche, sez. comm., Torino, vol. XVI, 1999, 221-256, §13; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 209; F.G ALLO., *Le ragioni del fisco*, 2a ed., Bologna, 2011, 81 ss.; ID., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e funzione del tributo*, in AA. VV., *Scritti in onore di Gaetano Silvestri*, Giappichelli, 2016, 1039 ss.; ID., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. SALVINI – G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 3 ss.

⁶⁴ Cfr. G. FALSITTA, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 97: “è grave errore trascurare il rapporto tra contribuenti, che non è di dare ed avere e si risolve nella pretesa di ciascun contribuente a un equo riparto del carico pubblico complessivo, a non subire un concorso alle spese pubbliche superiore alla propria attitudine contributiva”; identicamente, ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 898.

L'impermeabilità del rapporto tributario rispetto alle vicende bilancistiche del gettito dello stesso tributo, che è stato facile dogma della dottrina intrisa della teoria dei diritti pubblici soggettivi,⁶⁵ non pare interpretare adeguatamente vari tributi, in cui la struttura del tributo è invece permeabile alla finalizzazione del gettito, ovvero tributi paracommutativi, nei quali la figura tributaria è permeata dalla somministrazione del servizio pubblico. È pertanto opportuno verificare come la disciplina gius-contabile possa inerire quanto alla struttura tributaria, mutandone l'ordinaria sagoma, nell'alveo di una lettura deontica delle norme costituzionali.

Il contesto complessivo, da cui prendere le mosse, vedeva la violazione dell'obbligo di copertura per le leggi di spesa quale regola di incerta cognenza, poiché i giudizi davanti alla Corte costituzionale pervenivano in via di azione, da parte dello Stato nei confronti delle Regioni, piuttosto che il contrario: tant'è che nelle ipotesi in cui le questioni fossero arrivate in via incidentale,⁶⁶ «vi pervenivano tramite i giudizi di parificazione della Corte

⁶⁵ «All'interno della dottrina dei diritti pubblici soggettivi per individuare uno degli “oneri propri della sudditanza politica” in cui si manifestava il “dovere di obbedienza del suddito”,... il dovere tributario, in quanto fondato direttamente sul rapporto di soggezione che si riteneva legasse l'individuo allo Stato, esprimeva un concetto aggiuntivo rispetto al mero obbligo e conseguente obbligazione tributaria, tanto da rappresentare un concetto a tal punto preciso, da assicurare la copertura teorica sia per addivenire ad affievolimenti vari del principio di legalità sia per giustificare una serie di privilegi della amministrazione finanziaria»: così, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 150.

⁶⁶ Cfr. M. CAREDDA, *Giudizio incidentale e vincoli di finanza pubblica. Il giudice delle leggi prima e dopo la crisi*, Torino, 2019, 168 ss.

dei conti, caratterizzandosi quasi come conflitti di attribuzione su atto legislativo, tramite i quali riaffermare le competenze del giudice contabile a svolgere un ruolo di custode degli equilibri della finanza pubblica»⁶⁷.

La Corte costituzionale non si è sottratta ad una analisi completa delle conseguenze finanziarie della singola norma oggetto di ricorso davanti a sé: ha infatti avvertito che «la tutela dei diritti fondamentali deve essere sistemica e non frazionata in una serie di norme non coordinate ed in potenziale conflitto tra loro»⁶⁸.

Ed infatti, il mantenimento dell'equilibrio dei conti in svariati casi è entrato nella struttura di singoli tributi. Come nel caso degli incrementi automatici di aliquota dell'IRAP e dell'addizionale regionale IRPeF per disavanzi sanitari regionali non altrimenti coperti finanziariamente. Al riguardo, l'intera lett. b), comma 796, art. 1, della l. n. 296/2006 è stata ripetutamente “qualificata come espressione di un principio fondamentale diretto al contenimento della spesa pubblica sanitaria e, dunque, espressione di un correlato principio di coordinamento della finanza pubblica”⁶⁹, emergendone la primaria importanza del “bilancio in equilibrio” nell'ambito dell'equilibrio unitario della finanza pubblica⁷⁰, rispetto alla salvaguardia delle competenze legislative regionali in materia sanitaria, ed alle ragioni di cui agli

⁶⁷ Così, M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino, 2016, 23.

⁶⁸ Corte cost., sent. n. 264/2012, punto n. 4.1. del Considerato in diritto.

⁶⁹ Vd. Corte cost., nn. 141/2010, 123/2011 e 163/2011.

⁷⁰ «Il che è reso evidente dal ricorrente chiarimento della Corte costituzionale per cui gli obiettivi di contenimento della finanza pubblica limitano le competenze legislative in materia di tutela della salute e servizio sanitario e trova conferma nel fatto che per perseguire

artt. 2 e 3 della l. n. 212/2000, quanto alla introduzione di obblighi tributari in corso di periodo di imposta.

Ma anche in altri casi la tutela del bilancio è direttamente entrata nella disciplina tributaria: la Corte costituzionale, in forza del novellato art. 81 Cost., si è introdotta nella struttura del prelievo, dando preminenza al “bilancio in pareggio”, piuttosto che alla certezza dei rapporti tributari: quando il gettito, o la sua sopravvenuta mancanza, tracimi in ordini di grandezza quantitativamente imponenti, sembra proprio che la forma e la struttura dei tributi possa mutare. Questo è avvenuto in occasione della sentenza n. 173/2016, con la quale la Corte costituzionale ha salvato un “nuovo” contributo di solidarietà sui trattamenti pensionistici più elevati, calibrato in modo differenziato in ragione dell’entità del trattamento, escludendone la natura tributaria del provvedimento⁷¹, ma al contempo ponendo in capo alla norma scrutinata, in quanto relativa alla tutela previdenziale di cui all’art. 38 Cost., uno scrutinio “stretto” di costituzionalità, che le impone un grado di ragionevolezza complessiva ben più elevato di

l’obiettivo dell’equilibrio unitario della finanza pubblica, come già evidenziato, il parametro che viene azionato può mutare, con una sorta di interscambiabilità tra 2° comma dell’art. 120, 3° comma dell’art. 117 e 4° comma dell’art. 81 Cost., vecchio testo, come ad evidenziare che ciò che rileva è il risultato, non certo il percorso mediante il quale si perviene al medesimo risultato. Non v’è dubbio che per questa via salta l’intero sistema dei limiti alla legislazione regionale, poiché i titoli di competenza diventano limiti all’esercizio delle competenze e i limiti diventano titoli di competenza, ma soprattutto salta l’inversione del criterio di conferimento delle competenze»: così, M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell’equilibrio di bilancio*, Torino, 2016, 108.

⁷¹ Così, M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell’equilibrio di bilancio*, Torino, 2016, 59.

quello che, di norma, è affidato alla mancanza di arbitrarietà, con cui invece ordinariamente vengono verificate le norme tributarie.

Ma, soprattutto, è avvenuto con la nota sentenza di Corte costituzionale n. 10/2015, in tema di *Robin tax*, confermata dalla sentenza n. 140/2019. La *Robin tax* venne istituita dal d.l. n. 112/2008, segnatamente dall'art. 81, commi 16-18, conv. in l. n. 133/2008, come imposta sui profitti *windfall* degli operatori economici nel mercato del greggio, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Muovendo dall'apprezzamento delle complessive conseguenze della rimozione retroattiva del tributo dichiarato illegittimo sulla finanza pubblica⁷² e più in generale sui modelli redistributivi della ricchezza di cui ai principi di capacità contributiva e solidarietà sociale (potendone trarre vantaggio operatori economici produttori e distributori di greggio che comunque avevano potuto avvantaggiarsi di una congiuntura favorevole a danno di altre categorie di contribuenti, sui cui sarebbero gravati gli effetti finanziari

⁷² Valutazione ritenuta non provata perché la prova dello squilibrio di bilancio non sarebbe stata raggiunta, come espresso da E. DE MITA, *Il rispetto problematico dei principi costituzionali nella prassi giurisprudenziale*, in G. GAFFURI (a cura di), *La nozione di capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Milano, 2016, 245-247 e criticata da F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, *ivi*, 274 perché l'ortodossia costituzionale vorrebbe che detto bilanciamento fosse fatto dal legislatore rappresentativo della comunità e solo controllato dalla Corte in termini di ragionevolezza. «Non v'è dubbio che, nel caso di specie, l'equilibrio di bilancio entri nel bilanciamento, imponendo una gradualità nell'attuazione di valori costituzionali, ma, normalmente, quel bilanciamento verrebbe realizzato dal legislatore, la cui discrezionalità può essere sindacata dal Giudice costituzionale, laddove «trasmodi di palese irrazionalità». Mentre, ciò che muta nel caso di specie, è che sarebbe la stessa Corte a realizzare quel medesimo bilanciamento»: così, M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino, 2016, 67.

del recupero), la Corte costituzionale apprezzò la necessità di una graduazione degli effetti temporali della propria decisione sui rapporti pendenti ed in particolare concluse per la rimozione solo pro futuro⁷³ della disposizione costituzionalmente illegittima. La convinzione che la dichiarazione di illegittimità costituzionale avrebbe potuto determinare effetti ancor più incompatibili con la Costituzione di quelli che avevano indotto a censurare la disciplina legislativa induceva la Corte a ritenere possibile la modulazione delle proprie pronunce sotto il profilo temporale⁷⁴.

L'art. 81 entra così nel bilanciamento, associato a diversi valori costituzionali, come si evince dalle parole usate dalla Consulta⁷⁵, che ha tollerato che “per un certo periodo il riscosso, ancorché difforme dal dovuto”, potesse “restare intangibile; esso, anche se giuridicamente ingiustificato, perché introitato in base a norma incostituzionale”, troverebbe “legittimazione nel puro dato conservativo dell'equilibrio di bilancio”⁷⁶.

In sostanza, in tale sentenza l'art. 81 Cost., insieme all'esigenza di equilibrio della finanza pubblica, prevale rispetto all'art. 53 Cost., con un capovolgimento, nel senso che non è più la capacità contributiva a limitare la riscossione, bensì, la riscossione e le esigenze di bilancio a prevalere⁷⁷, nel caso concreto, sull'art. 53.

⁷³ Cfr. G. RAGUCCI, *L'etica del legislatore tributario e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2016, 441 ss., spec. § 3.

⁷⁴ Così, A.F. URICCHIO, *Il costo dei diritti tra controllo del debito, strumenti di finanza straordinaria e windfall taxes*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, 18-19.

⁷⁵ Così, M. BELLETTI, *Corte costituzionale e spesa pubblica. Le dinamiche del coordinamento finanziario ai tempi dell'equilibrio di bilancio*, Torino, 2016, 69.

⁷⁶ Così, M. BASILAVECCHIA, *Profili costituzionali della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 475.

⁷⁷ Così, M. BASILAVECCHIA, *Profili costituzionali della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 484.

Invero, già in passato la Corte aveva riconosciuto la derogabilità del principio dell'efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale⁷⁸, non solo nel caso in cui avessero potuto intaccare o travolgere «situazioni giuridiche comunque divenute irrevocabili» ovvero i «rapporti esauriti»⁷⁹ ma più in generale ove ciò si fosse reso necessario per meglio assicurare tutela ai “diritti e principi coinvolti nella decisione”⁸⁰. Come avvertito dalla pronuncia, il “ragionevole bilanciamento” tra i diversi diritti di libertà o economici interessati (eguaglianza, solidarietà, capacità contributiva, equilibrio finanziario), “senza pretese di assolutezza per nessuno di essi”⁸¹, orientava la decisione anche nella parte riguardante la modulazione temporale degli effetti delle pronunce declaratorie di illegittimità costituzionale.

7. I prelievi pubblici non tributari e l'art. 23 Cost.

⁷⁸ In questo senso Corte cost., nn. 10/2015 e 13/2004 e, in passato, le sentenze nn. 49/1970, 58/1967 e 127/1966 e, più recentemente, le sentenze nn. 423/2004, 13/2004, 370/2003, 416/1992, 124/1991, 50/1989, 501/1988 e 266/1988.

⁷⁹ Secondo la sentenza n. 10 del 2015, il limite dei «rapporti esauriti» ha origine nell'esigenza di tutelare il principio della certezza del diritto, così ulteriori limiti alla retroattività delle decisioni di illegittimità costituzionale possono derivare dalla necessità di salvaguardare principi o diritti di rango costituzionale che altrimenti risulterebbero irrimediabilmente sacrificati. In questi casi, la loro individuazione è ascrivibile all'attività di bilanciamento tra valori di rango costituzionale ed è, quindi, la Corte costituzionale – e solo essa – ad avere la competenza in proposito.

⁸⁰ Cfr. L. ANTONINI, *Tecniche decisorie e bilanciamento tra diritti e finanze*, in F. PAMMOLLI, C. TUCCIARELLI (a cura di), *Il costo dei diritti*, Bologna, 2021, 77 ss.

⁸¹ Corte cost., sent. n. 85/2013.

L'esigenza *ab interno* di dare contenuti positivi all'interpretazione di tutti i tributi, in una nozione di tributarietà⁸² permeata dall'interpretazione in base all'art. 53, coincide con l'altra esigenza di perimetrare *ab externo* le altre entrate pubbliche (che non siano tributi) tra le prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23, perché non contributive, e cioè in quanto non ad esse applicabile il principio di capacità contributiva.

Ovviamente, questo tema non ha tanto una valenza meramente classificatorio-linneiana, quanto una rilevanza che apre vasti scenari, soprattutto in ordine agli effetti concreti, derivanti dall'inserzione di una specifica disciplina positiva in un insieme, piuttosto che in un altro, ovvero in un sottoinsieme.

La natura dei prelievi pubblici *ex lege* è stata assortita più volte, dalla dottrina, che di seguito si deve riassumere.

In primis, giova ricordare la dottrina tributaria che ha visto, già con l'art. 23 Cost., una garanzia per i cittadini. Ci si rese conto che l'art. 23 Cost. recava una portata innovativa, in quanto approntava una difesa a favore dei cittadini, che travalicava l'ambito prettamente tributario, fin lì invece permeato dalla semplice sufficienza della legge: «l'ampia dizione prestazione personale o patrimoniale contenuta nella norma costituzionale deve indispensabilmente essere intesa nella sua unica ed effettiva configurazione: con tale locuzione il costituente si preoccupò di assicurare una garanzia costituzionale alla persona e al patrimonio ben più intensa di quella

⁸² Vedi nota n. 59.

apprestata dal precedente Statuto albertino, prescrivendo che ogni prestazione da adempiere coattivamente deve essere imposta in base alla legge»⁸³. Poi, ci si è preoccupati di incasellare in una corretta cornice costituzionale i tributi dagli altri prelievi, soprattutto quelli sorretti da intenti punitivi, perché invece i tributi sono connessi ad una prestazione contributiva fondamentale per il soggetto che appartiene ad una comunità, derivando da ciò l'inserzione dell'art. 53 «nel titolo IV della parte I della Costituzione, sotto la rubrica dei rapporti politici, tra l'art. 52 che dà rilevanza costituzionale al dovere di prestare il servizio militare e l'art. 54 che pone il fondamentale dovere di fedeltà alla Repubblica e alla Costituzione e di adempiere alle funzioni pubbliche». Ne consegue che il dovere di contribuire alle spese pubbliche non può più in alcun modo essere qualificato a priori come nascente da norme restrittive della libertà personale o da norme simili alle norme penali od in genere repressive contro il compimento di un illecito»⁸⁴.

Ma ben possono, le situazioni economiche rappresentative di capacità contributiva, discendere dall'esplicazione di attività non meritevoli di tutela⁸⁵.

⁸³ Così, G. LICCARDO, *Il concetto di imposizione tributaria. Spunti e rilievi critici*, Napoli, 1967, 47.

⁸⁴ Così, G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1990, 89.

⁸⁵ «Non vi è infatti alcuna ragione, né logica, né giuridica, per ritenere assoggettabile a prelievo tributario soltanto la ricchezza di chi onestamente se la sia procurata, e considerare contributivamente incapaci, invece, coloro che si siano arricchiti illecitamente»: così, I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 73, in nota. In materia di sostituzione, vd. Corte di giustizia, 20 novembre 2001, in causa C-268/99, e Cass., n. 10578/2011.

I prelievi pubblicistici che non abbiano come fondamento quello di procurare fondi per le pubbliche spese sicuramente non sono tributi: tra essi, le entrate patrimoniali, che trovano causa nel diritto privato.

Vi sono poi, proprio perché non preordinate alla funzionale decurtazione patrimoniale «espressioni di poteri pubblici che incidano sul patrimonio del privato, preordinati però a funzioni diverse, di natura edilizia, urbanistica o sanitaria»⁸⁶.

La dottrina si è avveduta che i caratteri delle figure di prestazioni patrimoniali imposte non tributarie, poggiate, nel loro contenuto, sopra principi costituzionali diversi dal principio di contribuzione, non sono raggruppabili agevolmente per tratti comuni, essendo configurabili, quando non costituiscano sanzioni,⁸⁷ sopra due fondamentali direttrici costituzionali vincolanti la normazione: e cioè, le espropriazioni per pubblica utilità, da un lato, e le limitazioni del diritto di proprietà e di iniziativa economica, dall'altro⁸⁸.

⁸⁶ Così, A. FEDELE, *La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv.dir.trib.*, n.1/2018, 9.

⁸⁷ In quanto non denotino un vincolo solidale, bensì la violazione di un dovere, cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 99: «sono escluse dalla previsione dell'art. 53 –e non sono così vincolate ai principi in esso contenuti- quelle entrate pubbliche che denotino una *ratio* incompatibile con il vincolo solidale. Non possono considerarsi doveri di solidarietà quelle prestazioni pecuniarie il cui presupposto consista nella violazione di un dovere giuridico. Più che concorrere a realizzare un dovere di solidarietà, conseguono alla violazione di tale dovere».

⁸⁸ Così, M. TRIMELONI, *I caratteri delle entrate tributarie*, Padova, 1973, 99.

8. Considerazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni sinora svolte, sembra possibile affermare l'idoneità della dimensione finanziaria a confermare e corroborare l'approdo già raggiunto da quella dottrina che, ribadita l'importanza di stabilire con precisione i «criteri distintivi delle entrate contributive (costituenti applicazione di un dovere di solidarietà) dalle entrate commutative (costituenti applicazione di un principio lato sensu scambistico)», aveva già enfatizzato l'importanza del principio della capacità contributiva a fini di «*loro classificazione e struttura*»⁸⁹.

In questa prospettiva, si può ritenere che, se un prelievo pubblico non rientri nell'ambito dell'art. 53, rimane comunque a far parte delle prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23⁹⁰.

E l'area delle prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23, che si inframezza rispetto, da un lato, ai tributi presidiati dall'art. 53 Cost. e rispetto, dall'altro lato, alle prestazioni squisitamente civilistico-privatistiche

⁸⁹ Così, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 188.

⁹⁰ «Il discrimine tra carichi pubblici che rientrano nell'ambito di efficacia dell'art.53 e quelli che ne esulano, è dato dalla loro natura: le prestazioni pubbliche che secondo i principi elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza non sono tributarie, non concorrendo a formare il sistema, non devono obbedire al principio della capacità contributiva»: così, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del concetto di capacità contributiva*, Milano, 1961, 457.

(di cui una parte sia ente pubblico), già per tale propria ubicazione mediana, consente un sicuro risultato utile, e cioè quello di tenere più facilmente separati i tributi dalle prestazioni del tutto sinallagmatiche⁹¹.

Le preoccupazioni finanziarie su richiamate erano altresì alla base della esigenza di conservazione dei cespiti produttivi di reddito⁹², poiché l'intangibilità di tali fonti produttive era considerata necessaria alla esistenza delle organizzazioni economiche private, ma anche alla esistenza, attraverso il pagamento dei tributi, delle attività pubbliche. Di conseguenza, può sussistere una relazione tra i due settori⁹³, nel rispetto della «originaria

⁹¹ Quando un prelievo sia «veramente commutativo in senso tecnico giuridico (civilitico), ed è quindi incentrato sul sinallagma negoziale, si può affermare che tale commutatività lo configura come corrispettivo di diritto privato e quindi lo colloca fuori dell'ambito applicativo dell'art. 53 Cost.; mentre, viceversa, il prelievo è configurato come imposizione autoritativa che attua il concorso alle pubbliche spese, ed allora non potrà certo essere sottratto alla garanzia costituzionale. In sostanza al legislatore è consentito sottrarre il prelievo ai principi di cui all'art. 53, soltanto ove si avvalga di meccanismi realmente corrispettivi e paritetici, ovvero laddove gli interventi sui diritti patrimoniali dei privati realizzino una decurtazione avente giustificazione in altri principi costituzionali (si pensi agli artt. 25, 41, 42, 43, 44, ecc.):» così, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 18. Vedi anche M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, 17-18.

⁹² Cfr. F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 162-171.

⁹³ «L'equilibrio tra esigenze individuali e collettive che è garantito negli artt. 41 e 42 Cost., deve realizzarsi anche nelle relazioni tra ente impositore e contribuente, così che il prelievo fiscale rispetti la coesistenza dei due ordini economici e sia compatibile con il mantenimento dell'organizzazione privata dei mezzi produttivi. Si ha in tal modo un criterio formale di individuazione delle forze economiche costituenti capacità contributiva. È tale solo quella ricchezza che possa venire prelevata senza pregiudicare la persistenza dell'organizzazione economica colpita»: così, F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 26. Questa impostazione è seguita da A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 19: «le considerazioni svolte sul significato assunto nell'art. 53 Cost. della espressione capacità contributiva e sulle ulteriori implicazioni dei suoi requisiti di effettività ed attualità temporale (in relazione alle norme impositrici retroattive), indicano

distinzione tra Stato e società, con l'attribuzione al primo di funzioni solo residuali e strumentali in ordine alle attività economiche istituzionalmente riservate alla seconda ed il principio per cui lo Stato non deve acquistare o conservare capitali, né gestire industrie o commerci, ma lasciare il possesso o la gestione dei mezzi di produzione alla società»⁹⁴.

Ad una parte della dottrina che affidava al legislatore l'apprezzamento delle risorse finanziarie necessarie, sì da non riuscire ad intravedere nelle norme costituzionali un limite cogente⁹⁵, un'altra parte ha posto l'accento

sicuramente una maggior ricchezza di contenuti del parametro di legittimità costituzionale rispetto alla mera rilevanza patrimoniale dei fatti. Il più consapevole tentativo in questa direzione muove da un approccio accentuatamente garantista, assumendo però ad oggetto della garanzia stessa non l'integrità patrimoniale dei contribuenti, ma l'intangibilità dell'area delle attività economiche rimesse ai privati, cioè il divieto di una sua compressione per espansione delle fonti di produzione in mano pubblica. Sarebbe appunto l'ulteriore irriducibilità delle fonti di produzione e delle attività economiche gestite dai privati il valore desumibile dalla considerazione complessiva degli art. 53 e 41 Cost.; ne conseguirebbe una limitazione generale all'operatività del sistema tributario, i cui istituti non potrebbero mai incidere sull'entità complessiva delle fonti di produzione in mano privata, favorendone un ulteriore passaggio alla mano pubblica. Le rilevanti implicazioni pratiche di questa tesi includono l'illegittimità costituzionale di imposte ordinarie sul patrimonio». Quanto alle norme impositrici retroattive, cfr. G. MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie pseudo retroattive*, *ivi*, 82, in cui cita la sentenza Corte cost., n. 50/1965, ove la legittimità delle norme tributarie retroattive è ancorata alla capacità contributiva proprio perché essa non può che essere effettiva, attuale e concreta; *ivi* citate anche le sentenze nn. 9/1959, 45/1964 e 44/1966. Cfr. altresì E. ALLORIO, *La certezza del diritto dell'economia*, in *Riv. dir. econ.*, 1956, 1198 ss.

⁹⁴ Così, A. FEDELE, *La tassa*, ed. provv., Siena, 1974, 7.

⁹⁵ «Il giudizio sulla misura delle risorse finanziarie utili o necessarie per il conseguimento degli obiettivi sociali è da giudicare necessariamente rimesso all'apprezzamento del legislatore ordinario; la funzionalità di spese pubbliche rispetto al processo di trasformazione prefigurato dall'art. 3, comma 2, Cost. non è suscettibile di essere definita in modo rigoroso, né tantomeno di essere quantificata aprioristicamente, bensì richiede valutazioni di volta in volta elaborate sulla base delle condizioni storiche e congiunturali. Discende da tale ricostruzione la incompatibilità di norme costituzionali dirette ad apporre limiti alla pressione tributaria, norme presenti in altri ordinamenti»: così, P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 159.

sulla cornice costituita dalla necessaria idoneità alla contribuzione, nel cui solo ambito può porsi la discrezionalità del legislatore⁹⁶.

Da ciò l'esigenza del recupero parlamentare della riserva di legge in materia tributaria, che è così sentita, che a tale bisogno si richiamano Autori dalle più disparate radici culturali⁹⁷, per il comune pericolo di vedere la legislazione tributaria «piegata all'inseguimento di quegli interessi finanziari transenti ed emergenziali che sono rimessi alla cura e alla responsabilità della compagine governativa»: ⁹⁸ solo così potrà continuare ad essere «realistico perseguire un sogno: sentirsi cittadini, anche quando si è contribuenti»⁹⁹.

⁹⁶ Sulla massima standard, adottata dalla Corte costituzionale nelle sentenze nn. 178/1986, 465/1987, 400/1987, 143/1995, 362/2000 e, in tema di IRAP, n. 156/2000: «la capacità contributiva, quale idoneità alla obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposizione è collegata, va, in linea di principio, ravvisata in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà ed irrazionalità». F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV. (a cura di PERRONE L. e BERLIRI C.), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 44, afferma che «sono corrette, di tale massima, il concetto di idoneità desumibile dal presupposto economico al quale l'imposizione è collegata e il riferimento a indici rilevatori di ricchezza, ma essi possono svuotarsi quando si completano nel richiamo a valutazioni affidate al legislatore, salvo il mero controllo di arbitrarietà, ma è la discrezionalità a dover essere sottoposta al giudizio di idoneità a contribuire, non già l'idoneità svuotata in scelte legislative insindacabili dalla Corte e salvo solo il limite dell'arbitrio. L'art.53 è stato posto perché proprio la discrezionalità legislativa trovasse un limite nel principio di capacità contributiva: dunque è la discrezionalità che deve incanalarsi nel giudizio di idoneità, e non viceversa, in altre parole, la discrezionalità termina dove vien meno l'idoneità».

⁹⁷ Cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 462; F. MOSCHETTI, *L'abdicazione -ormai trentennale- del Parlamento vanifica il consenso all'imposta*, in *il Fisco*, 2003, 5161.

⁹⁸ Così, M. POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, 36.

⁹⁹ Così, F. MOSCHETTI, *Il principio democratico sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 755.