



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell'imposta

di Daniele Iorio

Comunicazione al convegno “L’evoluzione del sistema fiscale ed il principio di capacità contributiva” – Napoli, 28 settembre 2012

ABSTRACT

The article analyses the ability to pay principle contained in art. 53 of the Italian Constitution and in the comparative perspective, as criterion to determine the contribution which the taxpayers must pay to sustain public expenses. There are different interpretations about the ability to pay principle, from the point of view of the use of the taxing power, the rule of taxation and the restriction to the property rights.

However taxation should not be confiscatory, in the Spanish Constitution this principle is explicitly stated by a specific provision, the art. 31, but it's present also in European law.

SOMMARIO: 1. Il principio di capacità contributiva e l'interpretazione dell'art.53 della Costituzione - 2. Il divieto di confiscatorietà nella costituzione spagnola - 3. Il principio di capacità economica nell'ordinamento spagnolo - 4. Proprietà, diritti sociali ed imposizione fiscale fra diritto nazionale e diritto comunitario - 5. Conclusioni.

1. Il principio di capacità contributiva e l'interpretazione dell'art. 53 della Costituzione

In un periodo storico congiunturale molto delicato, segnato da una profonda crisi economica e delle istituzioni, in cui quotidianamente si dibatte in ordine alla esigenza di contenimento, razionalizzazione della spesa pubblica, riduzione della pressione fiscale, tornano attuali come non mai i tradizionali modelli di finanza pubblica sul tema della fiscalità.

Mi riferisco alle teorie elaborate da giuristi, economisti e filosofi del diritto che si incaricano di spiegare il fenomeno fiscale, analizzando il sottile equilibrio fra la potestà impositiva dello Stato sovrano e il diritto di proprietà.

L'intervento statale può così assumere connotazioni diverse: ridotto ai minimi termini nella concezione liberista pura, intesa a privilegiare fortemente il diritto di proprietà, al cospetto del quale l'interesse al prelievo dello Stato riveste un ruolo di subalternità; destinato ad assumere, viceversa, una importanza centrale nella ricostruzione del modello egualitario e

welfaristico, in cui predomina la funzione solidaristica e redistributiva dell'imposizione rispetto ai diritti proprietari.

Il modello c.d. organicistico (o statocentrico o statolatrico) assegna allo Stato sovrano, titolare della sovranità finanziaria (lo *ius impositionis*), un potere pressoché illimitato in materia di prelevamento delle imposte, ed al contribuente una posizione di assoluta soggezione²⁰¹.

Per contro, l'orientamento giusnaturalistico valorizza al massimo grado il diritto fondamentale di proprietà, inteso come libertà pre-politica e pre-istituzionale, che rappresenta un limite alla tassazione "solo eccezionalmente valicabile"²⁰².

E' singolare vedere come la dottrina si divida, assumendo posizioni diametralmente opposte in relazione all'enunciato dell'art. 53 della Costituzione, che sancisce il principio di capacità contributiva, già a partire dalla stessa genesi della disposizione, ovvero dalla ricostruzione dei lavori preparatori della assemblea costituente.

In altre parole ciascuno dei due filoni di pensiero, ha la pretesa di affermare con certezza l'accoglimento del proprio modello da parte della nostra carta Costituzionale, rinvenendone i tratti tipici sopra menzionati, ed adducendo, naturalmente, giustificazioni di segno opposto. Ciò determina, irrimediabilmente, una lettura interpretativa del principio di capacità contributiva agli antipodi, con tutte le implicazioni del caso, che si avrà cura di enumerare nel corso della trattazione.

La teoria c.d. "svalutativa"²⁰³ pur riconoscendo l'importanza del diritto di proprietà come garanzia delle libertà individuali, afferma la necessità di "sganciarlo dalla persona"²⁰⁴ per considerarlo nient'altro che una attribuzione della legge (anche delle leggi fiscali), alla stessa stregua di altri valori sociali ed economici rilevanti, ed anzi innestato in un "sistema complesso di obbligazioni sociali e rispondente al principio di giustizia distributiva"²⁰⁵.

In una simile prospettiva, solidaristica ed egualitaria, la limitazione del diritto di proprietà, ma anche della libertà economica dell'individuo da parte dello Stato sovrano, attraverso lo strumento del tributo, è un evento fisiologico, nella misura in cui consente, paradossalmente,

²⁰¹ Ciò ha indotto autorevole dottrina – B. GRIZIOTTI, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze* nota pag.219 – a definire lo Stato "il Leviatano che può fare ciò che vuole".

²⁰² Tratto da F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007;

²⁰³ La definizione va attribuita a G:FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, L'imposta confiscatoria, pag. 221. I sostenitori più autorevoli di tale impostazione sono L. ANTONINI, *Dovere Tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè 1996 – A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Dir. Trib. E Corte Costituzionale*, Napoli 2006 e F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007; ma anche P. BORIA in *La dialettica costituzionale del fenomeno tributario*, in *Dir.prat.tribut.*, 2005, I, 1031 ss.

²⁰⁴ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007

²⁰⁵ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007

di aumentare la libertà stessa di tutti i consociati, sempre nell'ottica di una equa ripartizione e della redistribuzione.

È una ricostruzione che sfata il mito della intangibilità della proprietà, in vista di un riparto dei carichi pubblici ispirato ai principi di equità e giustizia distributiva. In nome della coesione sociale si ravvisa la necessità di un bilanciamento²⁰⁶ dei diritti proprietari con quelli sociali ed economici.

Ne emerge una concezione nuova dell'individuo, non più "*homo oeconomicus*" individualmente considerato, ma piuttosto come membro di un contesto più ampio e complesso che, per così dire, accetta di buon grado il prelievo tributario, in quanto quest'ultimo non rappresenta un vulnus ai suoi diritti individuali di libertà, ma piuttosto un formidabile strumento che consente allo Stato di attuare una forma di giustizia distributiva, conformando i diritti proprietari e tutelando i diritti sociali.

In questa chiave di lettura, l'ampia discrezionalità di cui gode lo Stato sovrano nell'attribuire a fatti, rapporti e comportamenti, idoneità alla contribuzione fiscale, determina l'accoglimento di una nozione di capacità contributiva assai ampia, che finisce col ricomprendere anche ipotesi diverse dai tradizionali indici di ricchezza (patrimonio e reddito)²⁰⁷.

Lo Stato sovrano, titolare dello *ius impositionis*, gode di mano libera, svincolato da qualsivoglia limite costituzionale alla pressione tributaria globale; riconoscere un "limite massimo" alla tassazione, a tutela del singolo contribuente, non avrebbe senso.

È ammessa, invece, la configurabilità di un "limite minimo", ovvero di un esonero da contribuzione al di sotto di un certo parametro, ma in ossequio al principio di uguaglianza sostanziale e nel rispetto del "diritto inviolabile alla libera e dignitosa sussistenza ed a disporre dei bisogni elementari della vita"²⁰⁸.

²⁰⁶ La proverbiale prevalenza assoluta del diritto di proprietà, cara ai fautori storici del pensiero giusnaturalista e della teoria contrattualista (Hobbes, Locke etc...) viene ribaltata.

²⁰⁷ Si veda F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007, pag. 91 in cui testualmente: "Coerentemente alla definizione da noi accolta di capacità contributiva, come criterio di riparto rispondente solo al principio di ragionevolezza, non è quindi necessario, per la identificazione delle fattispecie imponibili, che l'attività produttiva si qualifichi come lucrativa"; ed ancora nella cit. opera a pag. 83 dove precipuamente si sostiene: "e' comunque solo il fatto dell'inserimento della persona-contribuente in un contesto istituzionale e sociale e non quello della sua identificazione con un soggetto titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale, che dovrebbe giustificare, in via generale ed astratta, l'assunzione della persona stessa a soggetto passivo di imposta in relazione anche ad indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori solo socialmente rilevanti, purché espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile".

²⁰⁸ Testualmente F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, p.106

Il modello alternativo, che abbiamo definito “giusnaturalistico”, muove ,invece, dal presupposto che la capacità contributiva, in concorso con altri principi costituzionali, rappresenti un modo per prevenire o correggere forme di arbitrio e irrazionalità del legislatore in materia fiscale.

In altri termini, l’art.53 della Costituzione, costituirebbe un rigido vincolo alla potestà legislativa tributaria, un baluardo a tutela della proprietà e delle libertà individuali contro politiche improntate al dispotismo fiscale o alla dissipazione delle risorse dei contribuenti ²⁰⁹.

I sostenitori di questa scuola di pensiero assumono che la stessa espressione letterale adoperata dal legislatore nell’art.53 della Costituzione, “in ragione della” o nell’art. 25 dello Statuto albertino “in proporzione di” ²¹⁰, sottintende la necessità di una correlazione fra il “tassato” ed il “prelevato”, che rimanga confinata nei limiti di una percentuale congrua e ragionevole, senza mai trascinare in totale avocazione pro fisco.

Ciò importerebbe una confisca a tutti gli effetti, del tutto incompatibile con i principi costituzionali richiamati, o , peggio, come è stato sostenuto ²¹¹, una autentica aberrazione giuridica.

Da ciò ne deriva anche la opportunità di un “limite massimo” alla tassazione (globale ed individuale) , che, secondo questa ricostruzione, è semplicemente complementare al “limite minimo”. Infatti accordare allo Stato impositore la facoltà di operare un prelievo senza alcun limite (in ipotesi anche un prelievo totale della fonte di ricchezza) potrebbe intaccare lo stesso “minimo vitale” , sul cui esonero da tassazione si è attestata la dottrina unanimemente.

Come si è visto, dalle due ricostruzioni del principio di capacità contributiva, discendono anche diversi modi di regolare la potestà normativa di imposizione, che in ogni caso non può rimanere del tutto libera ed incondizionata. Contro il pericolo di abusi da parte del legislatore la corrente di pensiero che ha in Franco Gallo uno degli esponenti più autorevoli, individua nel principio di uguaglianza il giusto limite, sostenendo che la Corte costituzionale ha, in materia, pieno titolo ad esercitare un sindacato sulla ragionevolezza e la congruità delle scelte effettuate dal legislatore tributario.

²⁰⁹ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Parte II, L'imposta confiscatoria*, pag. 224. L'imposta così concepita, deve trovare un necessario collegamento con un indice effettivo di ricchezza, senza mai trasformarsi in totale avocazione allo Stato dei beni su cui incide. (su questo punto si veda anche sent. Cassazione 8 gennaio 1951 pubblicata in Foro it., 1951, I, 426.

²¹⁰ Mentre l’art.53 della Costituzione recita: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario italiano è informato a criteri di progressività”, il precedente art. 25 dello Statuto Albertino disponeva: “Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”.

²¹¹ F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, p.258

Ma, deve trattarsi di un controllo “limitato al singolo contribuente e al singolo tributo”, in quanto sarebbe “inaccettabile imporre a livello costituzionale limiti superiori predeterminati alla pressione tributaria complessiva”²¹².

In altre parole, nel consueto bilanciamento fra diritti di proprietà e libertà di iniziativa economica da un lato, ed esercizio della potestà impositiva dall’altro, Gallo sostiene che non è ipotizzabile ed anzi è, sotto un profilo tecnico-giuridico, sconveniente, prevedere nel congegno costituzionale una tutela assoluta al diritto di proprietà, perché limiterebbe spropositatamente il potere normativo di imposizione.

Diversamente, il limite alla pressione tributaria è già individuabile, sulla scorta del disegno costituzionale, nel correlato parametro della spesa. A giudizio di Gallo infatti proprio la predetta correlazione fra il dovere contributivo solidaristico ed il finanziamento delle spese pubbliche e sociali, e di conseguenza, fra giustizia fiscale e giustizia sociale, costituisce il perno di un sistema di finanza pubblica che si rispetti.

Nello scenario così delineato, la misura del prelievo e il parametro della spesa pubblica a cui è legato a doppio filo, sono suscettibili di essere controllati, sotto il profilo della efficienza e della trasparenza, solo ad opera del legislatore, e, quindi mediamente, del corpo elettorale.

In altre parole contro forme di dispotismo fiscale, si paventa come unica chance per il contribuente che si ritenga vessato, lo strumento del voto, inteso a manifestare dissenso nei confronti di politiche economiche, fiscali e di spesa considerate scellerate.

Lo stesso Gallo però precisa che dinanzi a forme eccessive di tassazione, tali da “rasentare la confisca” sarebbe del tutto legittimo il sindacato della Corte Costituzionale, “sotto il profilo della irragionevolezza”.

In ogni caso il controllo della Consulta si esplicherebbe in un approccio *case by case*, ovvero riferito ad uno specifico prelievo, ad una precisa disposizione di legge ed al contribuente interessato²¹³.

Sull’altro versante l’orientamento dottrinale contrario critica aspramente le conclusioni anzidette, mettendo in guardia dal serio pericolo di legittimare forme di dispotismo fiscale, delegando il controllo al legislatore ordinario (col mero limite del parametro della spesa), dal momento che “nei parlamenti covano i germi dell’abuso della leva fiscale”²¹⁴.

²¹² F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007, pag. 104

²¹³ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007, pag. 106. Vedi anche nota su federalismo fiscale art. 117 della Costituzione.

²¹⁴ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, L’imposta confiscatoria, pag. 242

Insomma, si sostiene, il parametro della spesa pubblica non vale affatto a mettere al riparo i cittadini dall'avidità arbitraria dello Stato predatore²¹⁵, occorrendo predisporre freni e meccanismi inibitori *ad hoc*, precisi vincoli superiori ed inviolabili nello stesso sistema costituzionale, per non lasciare la mano completamente libera al legislatore.

Ciò significherebbe negare al contribuente il diritto fondamentale ad un perequato riparto dei carichi pubblici, ledendo il diritto soggettivo del cittadino ad una giusta imposizione.

Già, perché esiste sempre un *quantum* ragionevole del prelievo fiscale, da valutare si badi bene, non in relazione alla pressione fiscale complessiva, ma avendo riguardo proprio alla tassazione dei redditi o dei patrimoni dei singoli contribuenti.

Ebbene è proprio quando l'imposta travalica questa soglia ragionevole di tassazione, che essa assurge al rango di confisca o di imposta confiscatoria, come tale costituzionalmente illegittima²¹⁶.

L'unica ipotesi in cui l'indirizzo giusnaturalista ammetta uno sconfinamento del quantum del prelievo, oltre i limiti di una congrua e razionale imposizione, è rappresentata dalle sanzioni: soltanto in questo caso la confisca, che assume evidentemente anche una valenza punitiva, è pacificamente accettata ed immune da qualsivoglia censura di anticostituzionalità.

2. Il divieto di confiscatorietà nella costituzione spagnola

Quanto detto finora in ordine alla diversa interpretazione data dalla dottrina del principio di capacità contributiva accolto dalla nostra costituzione, lascia aperto un altro tema topico, vale a dire quello della confiscatorietà dell'imposta.

In primo luogo, si dibatte circa la stessa esistenza di un divieto di confiscatorietà nelle costituzioni europee, nonché nel diritto comunitario; in secondo luogo, è di intuitiva evidenza come non sia affatto agevole, individuare quella "famosa soglia", varcata la quale l'imposta, da legittimo esercizio della potestà impositiva dello Stato sovrano, si converte in abuso, "vile" aggressione alla proprietà privata dei singoli, assumendo per l'appunto valenza confiscatoria. Ma andiamo per gradi.

²¹⁵ L'espressione trae origine da un famoso articolo di A. PANEBIANCO, Lo Stato predatore, in Il Corriere della sera del 7 agosto 2007, il cui il noto politologo mette in evidenza gli effetti catastrofici che può causare uno Stato dissipatore di risorse pubbliche

²¹⁶ Si veda sul punto il contributo di F. MOSCHETTI, Il principio di capacità contributiva, Cedam 1973, pp. 51-52 – il quale sostiene l'esistenza di un limite massimo intrinsecamente contenuto già nell'art.53 della Costituzione, da cui poter desumere automaticamente l'incostituzionalità di un tributo che superi detto limite massimo

È *communis opinio* che l'imposta produca effetti confiscatori, allorquando annulli le possibilità di attuazione economica del soggetto, determinando un onere per il contribuente irragionevole²¹⁷.

Trattasi quindi di un concetto strettamente legato al diritto alla proprietà privata, atteso che l'imposizione fiscale incide fatalmente sulle ricchezze possedute dai contribuenti (sotto forma di reddito o patrimonio fondamentalmente).

Sono poche le Costituzioni che prevedano espressamente un divieto che l'imposizione fiscale produca effetti confiscatori. Il caso più interessante è certamente rappresentato dalla Spagna: l'ordinamento costituzionale spagnolo infatti contiene una disposizione, l'art. 31 co.1, che sancisce espressamente che il sistema tributario spagnolo non potrà acquisire carattere confiscatorio²¹⁸.

Tale divieto poi si salda col dovere di contribuire in proporzione alla capacità economica del contribuente, e con i principi di uguaglianza e di progressività che pure permeano il tessuto costituzionale spagnolo.

In proposito si segnala una sentenza della Corte costituzionale spagnola (n. 150/1990) nella quale i giudici delle leggi hanno affermato, a titolo chiaramente esemplificativo, che una imposta sul reddito che si traduca in un prelievo pari al reddito stesso, presenta tutti i tratti di una confisca, piuttosto che di una giusta imposta.

Deve segnalarsi pure la legge spagnola sul patrimonio, la quale all'art.31, in maniera assai puntuale ed incisiva, ha stabilito che l'aliquota di tale imposta, cumulata con l'imposta sul reddito delle persone fisiche, non potesse in ogni caso superare il limite del 70% della base imponibile Irpef²¹⁹.

Ma d'altronde sebbene la Spagna sia la sola ad avere un espresso riferimento costituzionale alla non confiscatorietà, è evidente che tutte le Costituzioni degli Stati europei consacrano come fondamentale il diritto alla proprietà privata in materia tributaria.

3. Il principio di capacità economica nell'ordinamento spagnolo.

L'uguaglianza tributaria, intesa come perequato riparto dei carichi pubblici fra i consociati, è principio fondamentale delle garanzie costituzionali nel campo dei tributi²²⁰, ciò a prescindere dal fatto che ve ne sia una consacrazione espressa²²¹.

²¹⁷ CARLOS MARIA LOPEZ ESPADAFOR, *Profili fiscali europei del diritto fondamentale alla proprietà privata*

²¹⁸ Del medesimo tenore l'art. 150 IV co. della Costituzione brasiliana del 1988

²¹⁹ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad economica y sistema fiscal*, MP Madrid Barcelona, 1998, p.365

²²⁰ G.FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, L'imposta confiscatoria, pag. 72

Nell'ordinamento spagnolo il principio di capacità economica è sancito da un precetto costituzionale, l'art. 31,co.1 della Carta fondamentale, che nel riconoscere allo Stato il potere impositivo, da esercitare nelle più svariate e diverse forme, nel contempo ne assoggetta l'esercizio a precisi limiti. In altre parole al dovere di contribuire gravante su tutti i consociati, in una prospettiva solidaristica, fa da contraltare un diritto dei cittadini stessi ad essere assoggettati alla imposizione in conformità alla propria capacità economica.

Sul punto Il Tribunal Constitucional ha chiarito che “la Costituzione costringendo tutti a contribuire al sostenimento delle spese pubbliche, delimita questo obbligo con precisi confini: quello della capacità economica di ciascuno e quello della creazione, della conservazione e dello sviluppo di un sistema tributario giusto, ispirato ai criteri di uguaglianza e progressività”²²².

Malgrado la copiosa e a volte controversa giurisprudenza del giudice delle leggi dell'ordinamento giuridico iberico, non sono mancati i contrasti in dottrina, circa l'esatta ermeneutica della norma costituzionale anzidetta.

Si è discusso, in particolare, in ordine al rapporto fra il principio di capacità economica e quello generale di uguaglianza di cui all'art. 14 della Costituzione spagnola, ma anche alla natura del diritto ad una imposizione conforme ad un giusto sistema tributario e, conseguentemente, alla tutela giurisdizionale da accordare al contribuente.

Un primo indirizzo ²²³ individua la capacità economica o capacità contributiva come il metro misuratore della uguaglianza tributaria, “la medida de la igualdad en materia tributaria”²²⁴, sul presupposto di una fungibilità ed identità di contenuto con il principio di uguaglianza.

Fra l'art. 14 della Costituzione (principio fondamentale di uguaglianza) e l'art. 31co.1 sussisterebbe una relazione da genus a species, dunque il principio di capacità economica si risolverebbe in una specificazione del diritto fondamentale alla uguaglianza in ambito tributario. Da ciò deriverebbe la natura di diritto fondamentale al rispetto delle limitazioni

²²¹ Sostiene TIPKE - *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, p.34- che il principio di capacità economica o contributiva, sia un valore morale fondativo delle Costituzioni di ogni Stato di diritto .

²²² Tribunal Constitucional, sentenza n. 27 del 1981, punto 4.

²²³ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad economica y sistema fiscal*, MP Madrid Barcelona, 1998

²²⁴ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Parte II, *L'imposta confiscatoria*, pag. 73, “La capacità economica è il principio distributivo delle imposte che si adatta perfettamente alle esigenze dello Stato di diritto sociale, attuativo del *sum cuique tribuere*”.

che la Costituzione ha eretto a salvaguardia della giusta imposta, azionabile direttamente con il ricorso de amparo dinanzi al Tribunal Constitucional ²²⁵.

Di diverso avviso è la contraria dottrina²²⁶, la quale eccepisce che in primo luogo è riduttivo esaurire la molteplicità di principi tributari che connotano il sistema spagnolo (generalità, capacità economica, giustizia del sistema tributario, uguaglianza, progressività e divieto di effetti confiscatori) nell'uguaglianza e che, del resto, la stessa collocazione sistematica dell'art.31 nella sezione II del titolo I ("Diritti e doveri dei cittadini"), sembrerebbe far propendere per una soluzione diversa ed una consequenziale esclusione dalle specifiche garanzie e dalla tutela giurisdizionale riconosciuta dalla Costituzione per la violazione dei diritti e delle libertà fondamentali.

Secondo questa ricostruzione, ricondurre la capacità contributiva al generale principio di uguaglianza, come limite alla discrezionalità del legislatore tributario e garanzia del giusto riparto del carico tributario, è operazione ermeneutica corretta e condivisibile solo negli ordinamenti, come quello tedesco, in cui non vi sia una esplicita previsione costituzionale.

Sotto questo profilo, la suddetta scuola di pensiero incontra il conforto del Tribunal Constitucional, il quale in diverse pronunzie, ha sottolineato come la Costituzione spagnola non si sia limitata, come quella tedesca, a ribadire meramente un principio generale di uguaglianza in ambito tributario, ed anzi abbia approntato una serie di garanzie per la realizzazione della giustizia tributaria che non si esauriscono nel limite della capacità contributiva. Così in sede giurisdizionale il Tribunal Constitucional ha in diverse occasioni giudicato inammissibile la proposizione del ricorso del amparo in materia tributaria, sconfessando la tesi di un ineludibile collegamento fra l'art. 31 e l'art. 14 della Carta costituzionale, ed attestando la non estendibilità della garanzia rinforzata di cui all'art. 53 co. 2 della Costituzione spagnola.

Ciò produce ripercussioni anche in ordine al rango da attribuire al diritto del singolo ad una equa ripartizione del carico fiscale e ad una giusta pretesa tributaria.

È stato sostenuto in proposito che il diritto del cittadino ad essere gravato da tributi in conformità alla propria capacità giuridica, è più che un diritto soggettivo in senso proprio, "un potere relazionale di difesa o di tutela di qualsiasi soggetto rispetto al potere tributario

²²⁵ Il *recurso de amparo* è un ricorso finalizzato alla protezione dei diritti e delle libertà fondamentali garantiti dalla Costituzione che potrebbero essere stati violati da una autorità amministrativa o giudiziaria.

²²⁶ ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO, *Spagna: il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere costituzionale. Suo specifico significato giuridico*, da *Rassegna tributaria* n.3/2006, p. 733

dello Stato”²²⁷ che consente al contribuente l’impugnativa di norme contrarie ai principi tributari costituzionalmente garantiti.

Un’ulteriore questione ha animato il vivace dibattito nella dottrina spagnola: atteso che il principio di capacità economica (o contributiva) opera come limite alla discrezionalità del legislatore tributario, si tratta di capire quale valenza assegnargli, ovvero riconoscergli una connotazione generale ed astratta o, piuttosto, una dimensione individuale.

Sul punto è stato obiettato da autorevole dottrina²²⁸ che fondare la parità di trattamento in materia tributaria sul principio di uguaglianza, richiamandosi ad una lettura congiunta degli art. 14 e 31 co.1, (con tutte le conseguenze viste sul piano della tutela giurisdizionale) esporrebbe il legislatore ordinario ad un invasivo sindacato sulle scelte politiche, vale a dire ad un controllo di merito ed opportunità, giuridicamente inaccettabile.

Insomma sarebbe assai concreto il rischio di uno straripamento di poteri che delegittimerebbe le funzioni del legislatore democratico, alterando il fisiologico equilibrio fra i poteri dello Stato; sotto questo profilo la capacità contributiva deve essere rigorosamente inquadrata nei limiti di una garanzia generica, priva di dimensione giuridica soggettiva o individuale.

Per contro, altra parte della dottrina ha replicato che una capacità contributiva concepita in questi termini, finirebbe col tradursi in un limite svuotato di ogni significato, dovendo tale principio necessariamente andare oltre quella dimensione generale ed assumere una rilevanza individuale per ciascun contribuente. Soltanto in “una prospettiva sostanziale” il principio di capacità contributiva potrà rappresentare per il singolo un baluardo da opporre al legislatore che travalichi i limiti e le garanzie sanciti dalla Costituzione²²⁹.

4. *Proprietà, diritti sociali ed imposizione fiscale fra diritto nazionale e diritto comunitario.*

Ci si chiede, dunque, se, considerato lo strettissimo legame fra la potestà impositiva ed il diritto di proprietà, sia effettivamente necessaria l’espressa enunciazione del divieto o sia

²²⁷ ALVARO RODRIGUEZ BEREIJO, *Spagna: il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere costituzionale. Suo specifico significato giuridico*, da *Rassegna tributaria* n.3/2006, p. 733

²²⁸ ZORNOZA PEREZ, *Sistema tributario y Constitución, Finanzas públicas y constitución.- Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 103-151*

²²⁹ Sul punto si veda la sentenza n.- 192 del 1987 del Tribunal Constitucional: “In una prospettiva sostanziale l’art. 31 co.1 della Costituzione spagnola consacra non soltanto i principi che ispirano il sistema tributario, che sono allo stesso tempo limite e garanzia individuale di fronte all’esercizio del potere, ma anche i diritti ed i doveri dei cittadini di fronte alle imposte introdotte dallo Stato. Esiste il dovere di pagare l’imposta in conformità alla capacità economica nei modi, alle condizioni, e nella misura stabiliti dalla legge; ma esiste, correlativamente, un diritto a che questa contribuzione di solidarietà sia determinata in ogni caso dal legislatore secondo quella capacità”

invece sufficiente il riconoscimento e la piena tutela della proprietà privata, per scongiurare il pericolo che l'imposizione fiscale produca effetti confiscatori.

Sul punto è stato sostenuto ²³⁰ che pur non potendo disconoscersi la funzione sociale come limite interno al diritto di proprietà (oltre al limite esterno dell'interesse generale) ²³¹, il sistema tributario è sì legittimato a limitarlo, ma non a tal punto da ridimensionarne se non annullarne in toto il contenuto.

In altre parole, l'imposizione tributaria è abilitata a incidere sul *quantum* della proprietà privata (senza, giova ribadirlo, mai poterne mettere in discussione l'*an*), ma mai in termini tanto afflittivi da determinare una proprietà, per così dire, più pubblica che privata.

Si tratta di analizzare insomma fino a che punto la proprietà "privata" finisca con l'essere più a disposizione dello Stato impositore che del contribuente ²³².

Secondo questa ricostruzione, la soglia di tassazione "tollerabile" dovrebbe considerarsi varcata, producendo effetti confiscatori, se la proprietà dei singoli si rivelasse, all'esito del prelievo, più pubblica che privata. Si è discusso, inoltre, se, stante la mancanza di una espressa previsione anti confiscatoria nel diritto della Unione Europea, la si possa analogamente ricavare dalla protezione accordata in sede comunitaria al diritto di proprietà.

Sul punto occorre premettere che la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea ha chiarito che i principi generali ed i diritti fondamentali sanciti dalle Costituzioni degli Stati membri, trovano automaticamente ingresso nell'ordinamento comunitario e ne costituiscono parte integrante.

Inoltre, il diritto di proprietà trova pieno riconoscimento in diverse disposizioni e documenti rilevanti delle istituzioni comunitarie. In primo luogo, vale la pena di citare la Carta dei diritti fondamentali della UE, che richiamandosi espressamente all'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU, ne sancisce la natura fondamentale, individuando come unico limite ammissibile quello dell'interesse generale e della pubblica utilità ²³³.

Così pure l'art.6 del Trattato dell'Unione Europea, come modificato successivamente dal Trattato di Lisbona, statuisce che l'Unione si fonda sui diritti e le libertà fondamentali come

²³⁰ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad economica y sistema fiscal*, MP Madrid Barcelona, 1998

²³¹ Compito del diritto finanziario è anche quello di attendere ad una funzione redistributiva della ricchezza.

²³² CARLOS MARIA LOPEZ ESPADAFOR, *Profili fiscali europei del diritto fondamentale alla proprietà privata*. In effetti si tratta della classica dicotomia pubblico/privato che rappresenta l'oggetto di studio del diritto finanziario.

²³³ L'art.1 afferma che "ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni... nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale".

garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo. Ma la natura di diritto fondamentale della proprietà privata non ha comunque fatto desistere autorevole dottrina dal muovere alcune considerazioni critiche.

A tal proposito è stato rilevato²³⁴ che ciò non esime il diritto di proprietà dalla possibilità di ricevere, per mano pubblica ed in vista di ragioni di interesse pubblico e generale, compressioni e limitazioni, rimanendo ferma la facoltà dello Stato sovrano di operare un bilanciamento con gli altri diritti sociali. Ciò sempre in funzione di una piena esplicazione della funzione tributaria, che nel rispetto dei principi di solidarietà ed uguaglianza, possa garantire il perseguimento dell'interesse generale e il necessario finanziamento della spesa pubblica.

D'altronde, a sostegno di questa tesi, si evidenzia come nell'ordinamento comunitario sia operante il principio della preservazione dei sistemi tributari nazionali, che riserva al legislatore nazionale la scelta circa i criteri distributivi fiscali incidenti sulla proprietà²³⁵.

È opportuno, infine, ricordare gli interessanti risvolti che il riconoscimento del diritto di proprietà da parte delle Costituzioni dei Paesi membri e del diritto dell'Unione Europea comporta sul piano della tutela.

Infatti a fronte di palesi violazioni, ad opera di normative statali o comunitarie, del divieto di confiscatorietà in materia tributaria, garantito, come detto, in via mediata dalle norme a protezione della proprietà, pare ipotizzabile una azionabilità non solo dinanzi alle Corti Costituzionali dei Paesi membri, ma anche alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

5. Conclusioni.

La rapida panoramica che il presente lavoro ha inteso offrire, senza alcuna pretesa di esaurire la complessa tematica, ha semplicemente voluto evidenziare quanto la capacità contributiva come questione di riparto delle spese pubbliche, sia il nucleo essenziale del diritto tributario.

Per questa ragione le teorie che ruotano intorno a tale principio sono mutevoli, estremamente sensibili al variare del contesto socio economico in cui si calano e dunque suscettibili di assumere anche diversi significati.

²³⁴ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007

²³⁵ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Il Mulino 2007. Si veda poi il testo dell'art. 1 del Protocollo CEDU che in proposito statuisce: "Le disposizioni sulla protezione della proprietà non devono comunque portare pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per... assicurare il pagamento delle imposte, di altri contributi o delle ammende".

Quindi è di evidenza lapalissiana che il principio di capacità contributiva vada analizzato in una chiave evolutiva, dunque calibrato in un contesto socio economico più complesso e profondamente rinnovato.

Anzitutto è innegabile che l'economia globale ed il mercato abbiano sottratto allo Stato una porzione di sovranità, con ciò ridimensionando in parte anche le velleità solidaristiche e la funzione di giustizia distributiva dallo stesso perseguito, attraverso l'esercizio della potestà impositiva.

In altri termini la crisi dello Stato sociale tradizionalmente inteso, ha messo in pericolo la stessa attuazione dei principi costituzionali di solidarietà ed uguaglianza, giacché come è stato autorevolmente sostenuto, urge una rivisitazione del sistema tributario, mediante la predisposizione di nuovi meccanismi redistributivi dei carichi fiscali e di nuovi criteri di discriminazione qualitativa delle ricchezze²³⁶, che meglio si attaglino ad una economia finanziaria come quella attuale.

In primo luogo è cambiata la stessa nozione di ricchezza, non più statica, territorialmente radicata, ma “nomade”²³⁷, non più domestica ma che si articola su scala internazionale.

Occorre dunque fare i conti con la delocalizzazione dei diritti proprietari espressivi della capacità contributiva di un soggetto, la quale ne comporta inevitabilmente una oggettiva difficoltà di misurazione. Ebbene il diritto tributario non può essere indifferente a questi fenomeni, ma ha il dovere di conferire nuova linfa al principio di capacità contributiva, fornendo soluzioni e individuando concretamente nuovi indici di capacità contributiva, effettivamente rispondenti alla economia moderna.

Sotto questo aspetto appaiono non solo suggestive ma anche pregevoli alcune soluzioni prospettate da autorevole dottrina per scongiurare il pericolo che la ricchezza internazionale si nasconda nelle maglie della globalizzazione.

A fronte di un contesto assai complesso, caratterizzato dal passaggio da una fiscalità di massa ad una massa di fiscalità²³⁸, si auspica la necessità di avvalersi di “collettori di imposta”, ovvero di grandi sostituti di imposta internazionali, come gli intermediari finanziari quali informatori fiscali ed esattori.

²³⁶ A. GIOVANNINI, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto Rassegna Tributaria*, 1 / 2012, p. 169

²³⁷ A. GIOVANNINI, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto Rassegna Tributaria*, 1 / 2012, p. 169

²³⁸ G. MARINO, *La capacità contributiva nella prospettiva internazionale e comparata*, *Rivista di Diritto tributario Internazionale*, p. 354

Per intercettare ricchezze mobili, magari frutto della speculazione finanziaria, e farle rientrare nel circuito di redistribuzione della ricchezza che il meccanismo impositivo deve perseguire, una via percorribile ²³⁹ potrebbe essere dunque quella della introduzione di un tributo sulle transazioni, destinato a colpire il patrimonio in ragione della sua movimentazione ²⁴⁰.

In conclusione, in uno scenario economico internazionale tanto articolato e complesso, appare difficile esprimere un giudizio sereno sulla validità di un modello, senza premurarsi di calarlo con estremo pragmatismo nella realtà fattuale. La prospettiva di elevare ad indice di idoneità contributiva la “capacità sociale” ancorché utile e funzionale al recupero della funzione solidaristica e di giustizia distributiva del principio di capacità contributiva, appare tuttavia se non ardua quantomeno discutibile, avuto riguardo della insuscettibilità di scambio sul mercato di tali valori ²⁴¹.

Inoltre, la frenetica e continua ricerca di risorse che caratterizza la finanza pubblica in periodi di recessione economica come quello che stiamo vivendo, fa sembrare tutt'altro che peregrina l'idea di un freno costituzionale predeterminato alla discrezionalità del legislatore, affinché la leva fiscale non tracimi in misura confiscatoria.

Analogamente, neppure si possono trascurare le vicende contingenti di *mala gestio* della cosa pubblica e di dissipazione delle risorse pubbliche, che hanno determinato una notevole sfiducia della collettività nei confronti della classe politica dirigente, ragion per cui più che fondato appare lo scetticismo della dottrina maggioritaria nei confronti della tesi che individua nel parametro della spesa pubblica un valido limite al potere impositivo.

²³⁹ A. GIOVANNINI, *Imposta ordinaria sul patrimonio e imposta sulle transazioni: un appunto Rassegna Tributaria*, 1 / 2012, p. 169

²⁴⁰ La proposta di direttiva comunitaria formulata dalla Commissione europea il 28 settembre 2011 sulla introduzione in tutti i Paesi dell'Unione di una Financial transaction tax (FTT) va in questa direzione

²⁴¹ G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Parte II, L'imposta confiscatoria*, pag. 169.