



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

# EGUAGLIANZA E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NEL DIRITTO TRIBUTARIO

di Ottavio Nocerino\*

## ABSTRACT

*La locuzione “capacità contributiva” racchiusa nell’articolo 53 Cost. costituisce un’espressione indeterminata che richiede concretizzazione da parte del legislatore. Le scelte legislative possono essere sindacate attraverso il principio di eguaglianza consacrato all’articolo 3 Cost. che impone un minimum di coerenza e ragionevolezza nell’individuazione dei presupposti impositivi in assenza delle quali le scelte legislative risultano discriminatorie.*

*Una volta individuata la specifica manifestazione espressiva di capacità contributiva, l’articolo 53 Cost. è in grado di esplicitare la sua portata garantista imponendo che le regole di individuazione del soggetto passivo nonché di misurazione del prelievo conducano ad una prestazione tributaria imposta rispondente alla dimensione quali-quantitativa della peculiare circostanza legislativamente concepita come espressione di capacità contributiva e che la stessa sia soggettivamente riferibile in ragione di effettivi e concreti rapporti di collegamento.*

SOMMARIO: 1. Analisi dei contenuti sottesi all’espressione capacità contributiva – 2. Sindacato di eguaglianza delle scelte legislative – 3. Il principio della capacità contributiva e la proporzionalità del carico tributario

## 1. Analisi dei contenuti sottesi all’espressione capacità contributiva

La specificazione del principio dell’eguaglianza attraverso il concetto della capacità contributiva statuito all’articolo 53 della Costituzione costituisce un’affermazione ricorrente in buona parte delle ricostruzioni interpretative condotte sullo specifico argomento<sup>1</sup>, sicché la capacità contributiva, per opinione diffusa, fornisce il parametro di giudizio a cui ricorrere per poter giudicare se due situazioni possono, agli effetti del conseguente prelievo tributario, considerarsi uguali, e quindi ricevere un pari trattamento, ovvero difformi e perciò stesso

\* Ricercatore in Diritto tributario, Dipartimento di Economia, Seconda Università degli Studi di Napoli

<sup>1</sup> In tal senso si veda, per tutti, POTTI, *L’ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 18 ss..

risultino meritevoli di trattamento differenziato.

Le riflessioni che seguiranno condurranno a distinguere aspetti apparentemente unitari, in quanto intimamente connessi, del rapporto intercorrente tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva, il che consentirà di addivenire a differenti conclusioni che potranno (si spera) fornire utili indicazioni ai fini delle analisi sui principi generali dell'ordinamento tributario.

In effetti, la specificazione del principio dell'eguaglianza attraverso la capacità contributiva non risulta del tutto soddisfacente. Il sindacato sul rispetto della sostanziale parità di trattamento da parte della legislazione tributaria che si intende condurre attraverso la lentezza della capacità contributiva presupporrebbe, a mio giudizio, la disponibilità di uno strumento concettuale - la capacità contributiva, appunto - la cui portata ed i cui contenuti assumano un significato, in termini concreti, del tutto trascendenti dalla disciplina positiva che si intende sindacare attraverso l'impiego del concetto medesimo.

In altri termini, la formula "capacità contributiva" costituisce un'espressione sostanzialmente indeterminata<sup>2</sup> che necessita di un'opera di specificazione e concretizzazione da parte del legislatore il quale provvede ad individuare, discrezionalmente, determinate situazioni di fatto, attingendo dalla realtà economica e sociale circostante, e le eleva ad indici di capacità contributiva sulla base di una valutazione condotta sulla portata segnaletica delle stesse.

Ciò precisato, è dunque lecito percepire queste circostanze come manifestazioni fenomeniche il cui verificarsi lascia trasparire la disponibilità delle occorrenti risorse economiche da impiegare per far fronte al correlato carico tributario, da parte di colui il quale ne ha determinato la concreta realizzazione<sup>3</sup>.

Nel far ciò è dunque il legislatore che addiviene alla concretizzazione di quel particolare concetto, volutamente lasciato indeterminato dall'articolo 53 Cost., e queste determinazioni sono sottoposte al solo limite della ragionevolezza dei criteri adoperati nelle scelte, la qual

---

<sup>2</sup> Sulla portata indeterminata dell'espressione capacità contributiva cfr., per tutti, A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1985, 128 ss.; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 88 ss.. *Contra*, MOSCHETTI, *Profili generali*, in MOSCHETTI - LORENZON - SCHIAVOLIN - TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 4.

<sup>3</sup> A tal proposito possono esemplificativamente richiamarsi due citazioni giurisprudenziali della Corte Costituzionale: "...è rimessa alla discrezionalità del legislatore l'individuazione di indici concretamente rilevatori di ricchezza da assumere a presupposto dell'imposizione" Corte Cost., 12 gennaio 1995, n 14; "In proposito non si può non rammentare, in linea generale, il principio ripetutamente affermato dalla giurisprudenza costituzionale, secondo il quale resta affidata alla discrezionalità del legislatore l'individuazione delle situazioni espressive dell'idoneità dei singoli cittadini all'obbligazione d'imposta, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della non arbitrarietà e non irrazionalità" Corte Cost., 24 gennaio 1996, n.21.

cosa, inconfutabilmente, costituisce un limite esterno al disposto dell'articolo 53 Cost., quindi, del tutto indipendente da una (presunta) preesistente idea di capacità contributiva.

Traspare dunque con sufficiente evidenza che la capacità contributiva non preesiste alla legge, nel senso di condizionare le scelte del legislatore ordinario in sede di individuazione del particolare parametro attraverso cui sia possibile apprezzare e classificare le differenti situazioni di fatto<sup>4</sup>, ma attraverso questa, di volta in volta, essa riceve una sua connotazione puntuale con riferimento allo specifico tributo. Sicché la specificazione dell'eguaglianza attraverso lo strumento della capacità contributiva si risolve per l'interprete in un circolo vizioso da cui occorre districarsi, poiché non può concettualmente ammettersi che il legislatore possa essere limitato nello svolgimento della sua opera da un concetto indeterminato (la capacità contributiva), e che egli stesso, appunto, è chiamato a delineare<sup>5</sup>.

Se dunque si conviene sull'affermazione che la capacità contributiva non preesiste alla legge, ma da essa dipende - nel senso di ricevere attraverso quest'ultima la sua più nitida definizione - occorre giocoforza riconoscere al legislatore un'ampia gamma di possibili scelte in punto di apprezzamento se una particolare situazione di fatto costituisca, o meno, indice segnaletico di siffatta attitudine.

Solo successivamente, una volta che sia stato identificato il peculiare fenomeno espressivo di capacità contributiva, potranno essere disposte le conseguenziali discriminazioni in punto di trattamento tributario attraverso la quantificazione della prestazione a ciascuno imposta in relazione alla dimensione concretamente assunta dal medesimo evento con riferimento alle singole posizioni individuali.

Spetta dunque al legislatore stabilire se e in che modo i singoli soggetti debbano essere assimilati o differenziati quanto al loro trattamento tributario, e, aspetto particolarmente significativo, a costui ugualmente compete stabilire l'ammontare proporzionalmente maggiore (o minore) dovuto, in relazione alla maggiore (o minore) capacità contributiva manifestata da

---

<sup>4</sup> L'individuazione di siffatto parametro non deve affidarsi al caso ma deve trattarsi di un criterio discrezionale adeguato in ragione dei diversi rami dell'ordinamento giuridico; talché il parametro adeguato per il diritto tributario non potrà risultare tale con riferimento al diritto previdenziale, penale ecc.. Nel diritto tributario il parametro maggiormente conforme alle particolari finalità del sistema configura il principio di capacità contributiva. "Tale principio non pone l'interrogativo su cosa lo Stato o la comunità hanno fatto per il cittadino, ma cosa quest'ultimo può fare per lo Stato o la comunità". Così TIPKE, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, Il fisco, 1996, 7205.

<sup>5</sup> Così, M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, *Rass. trib.*, 1990, I, 198. Sull'incapacità del principio di capacità contributiva ad attendere alla fondamentale esigenza di giustizia tributaria e sulla necessità che ad esso si affianchi il principio di eguaglianza si veda VALCÀRCEL, *L'eguaglianza*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, 1, Padova, 1994, 380 ss..

ciascun singolo contribuente<sup>6</sup>.

## 2. Il sindacato di eguaglianza delle scelte legislative

Le considerazioni che precedono mettono in luce la necessità di rivedere i termini del rapporto intercorrente tra eguaglianza e capacità contributiva, così come diffusamente accolti, stante i quali i contenuti racchiusi nel concetto di capacità contributiva sarebbero in grado di esprimere la proiezione, riferita al settore dell'ordinamento tributario, del più generale principio dell'eguaglianza cui è informato l'intero ordinamento giuridico.

A questa può, a mio giudizio, preferirsi una diversa ricostruzione, condotta da una differente prospettiva di osservazione del fenomeno, stante la quale la scelta del presupposto del tributo scaturisce da una valutazione discrezionale demandata al legislatore ordinario da cui trae origine la specifica manifestazione di capacità contributiva in grado di qualificare il particolare tributo.

Ciò premesso, l'articolo 53 Cost., nella parte in cui assume il concetto di capacità contributiva a termine della relazione di corrispondenza, nei termini innanzi puntualizzati, non intende specificare il criterio attraverso il quale si rende possibile valutare il rispetto dell'eguaglianza da parte della disciplina tributaria, bensì detto articolo enuncia l'espressione capacità contributiva al differente scopo della sua assunzione quale termine della fondamentale relazione funzionale in cui viene a sostanzarsi il disposto del primo comma dell'articolo 53 Cost..

Dal principio dell'eguaglianza inteso quest'ultimo come divieto di trattare in misura uguale situazioni sostanzialmente differenti, e differentemente situazioni sostanzialmente simili, discende un'imprescindibile esigenza di coerenza delle classificazioni operate dalla legge, la qual cosa impone l'impiego di criteri discriminatori appropriati, in termini di rispondenza alle specifiche esigenze di ogni settore disciplinare, in base ai quali poter procedere a classificare in termini di similitudine e dissimilitudine le mutevoli situazioni reali<sup>7</sup>. Siffatto criterio dovrà

<sup>6</sup> Cfr. M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, cit., 198

<sup>7</sup> "Poiché mai una situazione è uguale all'altra sotto ogni aspetto, il problema è quello della loro somiglianza, ossia della loro coincidenza per uno o più aspetti ritenuti essenziali. Uguaglianza non significa in nessun modo identità, ma somiglianza o analogia". (...) "Solo riscontrandosi delle situazioni che si assomigliano in alcuni punti di contatto fondamentali tanto da poter essere assimilate si può porre un problema di giustizia e quindi di parità di trattamento tributario. E viceversa, quando i profili di diversità tra le situazioni raffrontate sono tanto rilevanti da poter essere differenziate, giustizia vuole che la disciplina tributaria si conformi all'uguaglianza trattando difformemente quelle situazioni proprio in ragione della loro diversità". Così, M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, cit., 194.

ineluttabilmente rispondere agli ideali di giustizia che si agitano nella società, in un determinato luogo ed in un particolare tempo, dimodoché siano assicurate, pur nell'inevitabile astrattezza tipica della disciplina legale, le necessarie condizioni affinché si persegua il fondamentale valore della giustizia distributiva di cui l'eguaglianza fornisce la rappresentazione più diretta e concreta.

Se dunque la scelta del criterio maggiormente adeguato varia in ragione delle particolari esigenze e finalità avvertite da parte di ogni specifico settore in cui risulta idealmente suddiviso l'ordinamento, il parametro da impiegare con riferimento alla materia tributaria non può non riconnettersi a fenomeni concernenti la capacità del singolo a fornire la prestazione imposta, la quale consiste nell'attitudine economica, a vario modo palesata dall'individuo, a disfarsi di parte delle sue personali ricchezze al fine di porle a disposizione della collettività<sup>8</sup>,

Tale parametro trova dunque rispondenza in considerazioni di ordine logico-sistematico, nel senso che la sua adozione soddisfa l'esigenza di garantire che la chiamata solidaristica a contribuire alle pubbliche spese venga a fondarsi sulla presenza di indici rivelatori di ricchezza, i quali forniscono un parametro particolarmente adeguato attraverso il quale perseguire il valore fondamentale dell'eguaglianza nei rapporti tributari<sup>9</sup>.

A tal proposito corre l'obbligo di puntualizzare come la capacità contributiva, pur risolvendosi in un concetto poggiante sulla capacità economica del soggetto, non si conformi perfettamente ad essa poiché non solo tutta la capacità economica di un individuo non concorre necessariamente a fornire manifestazioni della sua capacità contributiva<sup>10</sup>, ma anche, e di converso, le distinte manifestazioni di capacità contributiva di un individuo non dipendono esclusivamente dalla capacità economica di costui. Ne consegue che l'attitudine economica dimostrata da ciascuno non può, isolatamente assunta, giustificare l'uguale o differente trattamento tributario, ciò in quanto ulteriori valori intervengono ad affiancare il fattore di ordine economico nella determinazione di un parametro discriminatorio operante

<sup>8</sup> In tal senso, GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, Rass. Trib., 2012, 1134; ID., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani, Diritto online*, Roma, 2013, 5

<sup>9</sup> "Qualunque fatto può diventare presupposto d'imposta, quando il legislatore, ritenendolo economicamente rilevante, lo assuma come indice di capacità contributiva, capace di giustificare una prestazione tributaria ad esso collegata". Così, significativamente, DE MITA, *Capacità contributiva in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, 1995, vol. II, 457.*

<sup>10</sup> A tal proposito può richiamarsi il concetto di "minimo vitale", configurante una capacità economica minima appena sufficiente ad assicurare la sopravvivenza dell'individuo la quale, ragionevolmente, non è in grado di esprimere alcuna capacità contributiva. Sul punto si rinvia, per tutti, MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 22 ss..

nella materia tributaria<sup>11</sup>.

Di un certo rilievo sono le conseguenze che la ricostruzione sin qui fornita produce in punto di sindacato sul rispetto del principio di eguaglianza demandato alla Corte costituzionale.

Ed infatti, nel momento in cui si attribuisce alla capacità contributiva una sua ben definita portata, preesistente alle statuizioni legali, a questa dovrà giocoforza farsi riferimento per sindacare il prodotto della potestà normativa esercitata dal legislatore sul piano del rispetto del generale principio dell'eguaglianza di trattamento impositivo dei singoli consociati. Tale soluzione impone dunque la presenza di margini molto ristretti di discrezionalità riferibili all'operato del legislatore il quale, nel valutare la capacità contributiva espressa dalle diverse situazioni di fatto, non potrà, se non marginalmente, discostare le sue statuizioni positive dai contenuti precettivi racchiusi dal suddetto principio<sup>12</sup>.

Del tutto differente è invece la posizione di coloro i quali muovono dalla considerazione, sostenuta in questa sede, che la capacità contributiva non rinvenga nella Carta costituzionale una puntuale definizione dei suoi contenuti, ciò in quanto la sua enunciazione, da parte dell'articolo 53 Cost., non fornisce alcuna specificazione del suddetto principio, bensì si limita a collocare nella relazione funzionale innanzi descritta quel particolare parametro di giustizia la cui definizione, si è già avuto modo di sottolineare, scaturisce dalla considerazione delle peculiari finalità connesse alla disciplina tributaria<sup>13</sup>.

Propendendo per tale seconda soluzione interpretativa, l'unica indicazione incontestabile, scaturente dalla natura e finalità della disciplina tributaria, è quella che impone l'ancoramento delle scelte legislative a situazioni, economicamente rilevanti, capaci di esprimere una certa attitudine a sopportare l'incidenza del tributo da parte del soggetto passivo<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Si intende evidenziare come la capacità economica, sia pur costituendo un elemento imprescindibile sulla base del quale possa riconoscersi la capacità contributiva, al contempo riceva ulteriori caratterizzazioni e specificazioni ad opera del legislatore volte a sussumere nel concetto medesimo, accanto ed in aggiunta all'imprescindibile attitudine economica, ulteriori aspetti connessi a particolari esigenze, il più delle volte anch'esse oggetto di garanzia costituzionale come ad esempio la tutela delle persone meno agiate, della famiglia e, più in generale, finalità extrafiscali che il legislatore intende perseguire.

<sup>12</sup> Sul distinguo tra un giudizio di eguaglianza svolto attraverso il canone della ragionevolezza, ovvero attraverso un più puntuale "principio costituzionale di giustizia fiscale" si veda PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza Costituzionale italiana*, Riv. dir. trib., 1997, I, 307. Su tale aspetto si rinvia altresì a LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 16 ss..

<sup>13</sup> Se spetta dunque al legislatore ordinario l'individuazione delle situazioni di fatto, al contempo siffatta libertà nell'individuazione dei criteri di affinità e diversità ha un limite nell'obbligo del rispetto della "giusta imposizione". In tal senso si rinvia alle considerazioni svolte da M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, cit., 197.

<sup>14</sup> In tal senso si veda GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 63 ss.. Similmente DE MITA, *Capacità contributiva*, in Dig. dis. priv., sez. comm., Torino, 1995, vol. II, 455.

In definitiva, tale soluzione apre ad una prospettiva di maggior libertà riconosciuta al legislatore il quale, in punto di individuazione delle situazioni di fatto manifestative di capacità contributiva, beneficia di spazi ben più ampi di discrezionalità<sup>15</sup>. Tali scelte risultano sindacabili dall'esterno solo attraverso il principio dell'eguaglianza statuito all'articolo 3 Cost., il quale si risolve in ultima analisi nell'esigenza di coerenza e ragionevolezza in sede di individuazione dei presupposti impositivi<sup>16</sup>. Il sindacato condotto sulla scelta del parametro di valutazione dell'uguaglianza o disuguaglianza delle vicende soggettive non può spingersi sino al punto di accedere a valutazioni che, in virtù del loro carattere squisitamente politico, sono esclusivamente riservate al legislatore ordinario<sup>17</sup>, purtuttavia queste stesse determinazioni legislative non possono sottrarsi al controllo della ricorrenza di "... quel *minimum* di razionalità necessaria a dare fondamento a tali scelte, mancando la quale esse appaiono vere e proprie discriminazioni"<sup>18</sup>.

Ulteriormente specificando quest'ultimo fondamentale aspetto, nella materia tributaria lo svolgimento della funzione legislativa non rinviene, per quanto attiene l'individuazione e l'apprezzamento di determinate situazioni di fatto da assumere quali presupposti delle differenti forme di imposizione, particolari restringimenti in virtù di quanto disposto al primo comma dell'articolo 53 Cost., al punto da poter configurare, quest'ultima, come un'attività vincolata<sup>19</sup>. La scelta legislativa della forma di ricchezza soggettiva da incidere con il tributo resta una funzione caratterizzata da una sostanziale condizione di libertà la quale, tuttavia, rinviene un limite al suo libero esplicarsi nella clausola generale della "ragionevolezza", concettualmente sviluppata dalla Corte Costituzionale muovendo dal principio espresso dell'eguaglianza<sup>20</sup>, per la verifica della quale non può prescindere dalle finalità legislative cui

<sup>15</sup> Per un'analisi delle implicazioni sottese all'individuazione di un indicatore espressivo di attitudine economica GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale...*, cit., 1135 ss..

<sup>16</sup> Sul punto si veda PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza Costituzionale italiana*, cit., 307 ss. Il quale significativamente pone in evidenza come la Corte non proceda a valutare in modo assoluto la ragionevolezza delle leggi tributarie, attraverso un principio di giustizia valevole per la materia tributaria che risulterebbe offerto dall'articolo 53 Cost., bensì riconduca il sindacato di legittimità delle norme (tributarie) in giudizi sull'eguaglianza delle leggi attraverso la ragionevolezza e congruità delle stesse, in rapporto con l'ordinamento circostante.

<sup>17</sup> In tal senso cfr. LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale ed ordinamento tributario*, *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 239.

<sup>18</sup> Così ELIA, *La giustizia costituzionale nel 1982*, in *Foro it.*, 1983, V, 80.

<sup>19</sup> Sulla distinzione concettuale tra limite, obbligo di portata negativa che pone il legislatore in una posizione di libertà, e vincolo, costituente all'inverso un obbligo di portata positiva che impone al legislatore l'adozione di un determinato contegno, si rinvia ad M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, cit., 200 ss..

<sup>20</sup> "L'uguaglianza, che non è quella formalizzata e concretizzata nella capacità contributiva o nelle altre specifiche garanzie costituzionali, intesa come concetto democratico fondamentale immanente al sistema tributario riesce a limitare la discrezionalità del legislatore in nome dell'imperativo della ragionevolezza delle leggi" così M. INGROSSO, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, cit.,

tende il sistema, trascendenti il soggetto dotato di discrezionalità, in relazione alle quali le scelte e gli apprezzamenti operati possono, del tutto legittimamente, sindacarsi<sup>21</sup>.

In buona sostanza, una volta che si è inteso sottrarre al presidio esercitato dal principio della capacità contributiva l'identificazione della particolare situazione di fatto giustificativa della specifica tipologia di prelievo, l'enucleazione della clausola generale della ragionevolezza pone a disposizione della Consulta uno strumento per poter condurre una verifica sulle scelte del legislatore, non dovendo il sindacato di legittimità limitare il suo ambito ad un mero controllo del rispetto dei vincolanti divieti verso determinate forme discriminatorie (per motivi di sesso, razza, religione, opinioni politiche ecc.) ma occorrendo estendere, attraverso la valutazione della ragionevolezza appunto, il proprio esame sull'adeguatezza delle misure legali vagliate ad assicurare il sostanziale rispetto del principio di eguaglianza<sup>22</sup> consistente, come si è già avuto modo di puntualizzare, nella previsione di un pari trattamento, per le situazioni ritenute simili, ed un trattamento difforme, per le situazioni ritenute diverse<sup>23</sup>.

### 3. Il principio della capacità contributiva e la proporzionalità del carico tributario

Il ridimensionamento che la prospettata ricostruzione imprime sul principio di capacità contributiva, a favore di una sostanziale affermazione della discrezionalità riconosciuta al legislatore nell'individuazione della situazione di fatto da assumere a presupposto di un determinato tributo, non si spinge sino al punto di determinare una pressoché totale vanificazione della portata contenutistica del principio espresso all'articolo 53 Cost. che anzi merita di essere rivisitato, alla luce delle considerazioni ricostruttive innanzi svolte, onde poterne appieno apprezzare la portata precettiva.

Orbene, posto che non è lecito dubitare sul fatto che il criterio attraverso il quale operare le classificazioni tra i consociati al fine della individuazione delle situazioni di similitudine e dissimilitudine cui andranno rispettivamente associati trattamenti simili e difformi sul piano del trattamento tributario, per forza di cose risulta incardinato su fenomeni sintomatici di

206. Sul rapporto di derivazione della clausola generale della ragionevolezza dal principio di eguaglianza si rinvia a A. SANDULLI, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in *Dir. soc.*, 1975, 561 ss..

<sup>21</sup> In tal senso v. CASAVOLA, *La giustizia costituzionale nel 1992*, in *Giur. cost.*, 1993, 625; individua una particolare figura dell'irragionevolezza nei vizi di incoerenza, impertinenza ed inadeguatezza tra mezzi e finalità delle leggi. A. SANDULLI, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 568 ss.; per la dottrina tributaristica cfr. TRIMELONI, *Diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1989, vol. IV, 689 ss..

<sup>22</sup> "E nel procedere a siffatte valutazioni, il canone fondamentale di giudizio è dato dalla ragionevolezza della disciplina dettata, e perciò, in particolare: (...) dalla sussistenza, o meno, nelle singole ipotesi, di motivi atti a giustificare differenze di trattamento giuridico tra i soggetti dell'ordinamento". Così CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1984, 373.

<sup>23</sup> "Il principio di eguaglianza è violato quando la legge, senza un ragionevole motivo, faccia un trattamento diverso ai cittadini che si trovano in una situazione uguale". Così, PALADIN, (nota a sentenza 15/1960 C.C.), in *Giur. cost.*, 1960, 149 ss..

ricchezza economica, l'articolo 53 Cost. nel momento in cui menziona la capacità contributiva assolutamente non intende introdurre un concetto in grado di specificare i contenuti dell'eguaglianza, bensì questo si limita a richiamare quel particolare criterio, già altrove specificabile e specificato, onde collocarlo quale termine di una relazione funzionale al cui estremo opposto viene indicato il dovere di contribuzione di ciascuno alle pubbliche spese.

Ciò precisato, i contenuti precettivi della disposizione in esame sono rinvenibili nella relazione funzionale tra il richiamato concetto di capacità contributiva e il dovere di contribuzione e, più in particolare, nel rapporto di proporzionalità, che informa tale relazione funzionale, il quale trova la sua compiuta affermazione attraverso l'espressione "in ragione".

Una volta individuato quel particolare accadimento ritenuto rappresentativo di capacità contributiva che fornisce il particolare criterio di riparto caratterizzante la specifica forma di prelievo, occorre assicurare, in virtù dell'operare del richiamato principio, non solo che sia riservato un pari trattamento in presenza di situazioni che evocano uguale capacità contributiva, e, correlativamente, siano trattate diversamente quelle situazioni in cui differente risulti la capacità contributiva espressa, bensì, ed in aggiunta, tutto ciò dovrà avvenire nel rispetto della misura della proporzione: l'effettivo perseguimento, in concreto, del principio dell'eguaglianza impone, con riferimento a situazioni differenti, che la corrispondente diversità di trattamento rifletta, in misura proporzionale, le diversità riscontrate.

In termini maggiormente espliciti, è necessario che la prestazione tributaria imposta a ciascun soggetto passivo si correli con la misura in concreto rivestita dalla particolare situazione di fatto<sup>24</sup> che si è inteso assumere quale presupposto della tassazione (entità di un reddito, consistenza di un patrimonio, valore di un determinato bene, corrispettivo di una cessione ecc.) a costui riferibile in ragione di predeterminati criteri di collegamento<sup>25</sup>.

La concreta realizzazione, ad opera di un determinato individuo, della fattispecie astrattamente delineata fornisce ragionevoli garanzie circa la disponibilità da parte di costui delle occorrenti risorse finanziarie per far fronte alla prestazione tributaria<sup>26</sup>, ma anche, e

<sup>24</sup> In tal senso si veda FEDELE, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo*, in *Giur. cost.*, 1976, I, 2159 ss.

<sup>25</sup> In tal senso, da ultimo, GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, cit., 3.

<sup>26</sup> Sulla necessità, al fine di assicurare che il prelievo risponda adeguatamente al principio della capacità contributiva, che si instauri un rapporto congruo e non meramente eventuale tra soggetto tenuto a corrispondere il tributo e la manifestazione di ricchezza cfr. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 79 ss., part. 87; FALSITTA, *Il principio costituzionale di uguaglianza in materia tributaria e l'illegittimità dell'art. 2 della legge 10 dicembre 1961, n. 1346, concernente l'aumento dell'addizionale <pro ECA>*, in *Giur. it.*, 1964, I, 1, c. 678; TOSI, *Il requisito di effettività*, in

principalmente ai fini del nostro discorso, in merito all'attuazione di un prelievo rispondente ai canoni sovraordinati di giustizia ed eguaglianza. Talché, a parità di condizioni, che è dato sindacare attraverso rappresentazioni specifiche di ricchezza, corrisponderà un pari trattamento tributario; vicendevolmente, a differenti condizioni corrisponderà un trattamento differenziato tale che l'ammontare proporzionalmente maggiore dovuto da taluno trovi corrispondenza e giustificazione nella ricorrenza di condizioni individuali proporzionalmente maggiori rispetto quelle di tal'altri<sup>27</sup>.

Ecco dunque che il principio di contribuzione in ragione della capacità contributiva riacquista appieno la sua centralità imponendo che la disciplina positiva di commisurazione della prestazione tributaria assecondi l'esigenza che tanto maggiore (o minore) risulti la capacità contributiva concretamente manifestata, tanto maggiore (o minore) sarà il correlato prelievo; e ciò affinché sia assicurato il sostanziale rispetto, anche sul piano della misura del sacrificio individualmente imposto, delle medesime ragioni distributive<sup>28</sup> che hanno indotto il legislatore a delineare in determinate situazioni di fatto ritenute economicamente rilevanti il presupposto del tributo.

Una volta individuata la portata precettiva della disposizione racchiusa all'articolo 53 Cost. nel principio di proporzionalità - stante la quale potrebbe ritenersi preferibile, in luogo dell'ellittica espressione "principio della capacità contributiva", quella di "principio di contribuzione in ragione della capacità contributiva"<sup>29</sup> - occorre soffermarsi sui motivi per cui si sia inteso scindere i due aspetti, intimamente correlati tra loro, riguardanti, l'uno, la scelta della situazione di fatto quale indice segnaletico della capacità contributiva di ciascun contribuente, l'altro, la relazione funzionale di proporzionalità tra la capacità contributiva individuale e la misura del sacrificio patrimoniale imposto al singolo, al fine della contribuzione alle pubbliche spese.

Invero, a prima vista può apparire ingiustificata siffatta distinzione, ed infatti per coloro i quali intravedono nella capacità contributiva una specificazione per la materia tributaria del più astratto principio di eguaglianza tale distinzione non ha ragione di essere, per la semplice

---

MOSCHETTI - LORENZON - SCHIAVOLIN - TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 134 ss.; DE MITA, *Capacità contributiva*, cit., 459 ss..

<sup>27</sup> "Il collegamento tra <tutti> e <loro> impone che ciascuno sia tassato in ragione della propria specifica ed irripetibile attitudine contributiva, di tal che un trattamento uguale o diverso sia giustificato in termini di uguale o diversa capacità contributiva". Così TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 80 ss..

<sup>28</sup> Le quali, in quanto rispondenti al principio della ragionevolezza, debbono intendersi rispondenti con le finalità cui tende il sistema. Sul rilievo dell'individuazione delle finalità del sistema cfr. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 88 ss..

<sup>29</sup> Così, TRIMELONI, *Diritto tributario*, cit., 680 ss..

motivazione che il sindacato sull'eguaglianza, condotto attraverso la lente della capacità contributiva, finisce con l'inglobare in un unico giudizio i due piani innanzi tenuti distinti.

Differentemente, nel momento in cui si è inteso discostarsi da tale visione unificatrice, e ne sono state fornite le ragioni, e si è prospettata una concettuale discontinuità tra il momento di individuazione dell'evento rappresentativo della capacità individuale alla contribuzione sul quale viene a collocarsi il prelievo e quello, successivo, afferente la disciplina della commisurazione dello stesso, occorre coerentemente accogliere una netta differenziazione nel contenuto del sindacato di legittimità costituzionale, a seconda dei momenti disciplinari esaminati.

Sicché è del tutto ammissibile che, con riferimento alla fase di individuazione ed apprezzamento della capacità contributiva espressa attraverso le diversificate situazioni di fatto assunte a presupposto economico dell'imposizione tributaria, la natura politica di tali scelte non offra spazi per un sindacato di merito sulle medesime da parte della Consulta; perciò stesso non è a questa consentito di esprimere alcun apprezzamento su siffatte determinazioni, beninteso sintantoché le stesse non risultino manifestamente incongruenti, inadeguate ed incoerenti<sup>30</sup>.

Specificatamente, l'aver affidato il momento dell'individuazione delle situazioni di fatto fiscalmente rilevanti al principio di eguaglianza consente di riconoscere, in tale fase, la presenza di ampi margini di apprezzamento per il legislatore ordinario, la qual cosa ben si addice alla natura politica delle scelte condotte sul piano della valutazione della portata segnaletica dei diversi accadimenti. Di contro, siffatta discrezionalità, che come si è innanzi osservato impedisce al Giudice delle leggi di sindacare nel merito le scelte formulate dal legislatore, rinviene tuttavia un limite nel sostanziale rispetto del principio di eguaglianza<sup>31</sup> la qual cosa determina la necessità che le scelte siano ragionevoli<sup>32</sup> e non conducano a discriminazioni ingiustificate<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> Su tale aspetto si rinvia alle considerazioni svolte da PALADIN, *Legittimità e merito delle leggi nel processo costituzionale*, *Riv. Trim. dir. Proc. Civ.*, 1964, 304 ss. ove è sottolineato come l'espressione "discrezionalità legislativa", ricorrente in molte sentenze della Corte Costituzionale, designi la libertà di alcune scelte ed apprezzamenti del legislatore.

<sup>31</sup> Sulla natura politica della funzione legislativa, nel senso di attività libera nel fine, i cui limiti si sostanziano nel divieto della legge di regolamentare in maniera incompatibile con i suoi scopi istituzionali cfr. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto Costituzionale*, Padova, 1984, II, 369. Per la dottrina tributaria cfr. TOSI, *Le predeterminazioni normative ...*, cit., 105.

<sup>32</sup> Nel senso che il fenomeno del prelievo risulti del tutto svincolato dal manifestarsi di situazioni di fatto economicamente rilevanti.

<sup>33</sup> Nel senso di non rispondenti alla tutela di finalità extrafiscali, ovvero alla rimozione di situazioni di disparità economico e sociale che di fatto si frappongono al perseguimento dell'eguaglianza sostanziale tra i cittadini.

Differentemente, una volta che le valutazioni politiche, caratterizzanti la prima fase della potestà normativa in materia tributaria, hanno condotto all'enucleazione di un determinato evento ritenuto espressivo di capacità contributiva, il successivo passaggio, consistente nella statuizione della disciplina positiva in virtù della quale è consentito di addivenire all'individuazione del soggetto chiamato al prelievo nonché alla determinazione della misura del prelievo medesimo, attiene ad un differente piano rispetto al quale non è dato rinvenire una pari esigenza di ordine politico in grado di influenzare i contenuti delle disposizioni disciplinari<sup>34</sup>.

Nello svolgimento di tale susseguente fase, in cui l'articolo 53 Cost. viene ad esplicare appieno la sua portata, si assiste ad un notevole restringimento dei margini a disposizione del legislatore ordinario per le sue valutazioni di opportunità nelle scelte influenti sull'opera di normazione, la qual cosa, per contro, determina un allargamento degli spazi a disposizione della Corte per lo svolgimento della funzione di verifica della legittimità della disciplina, la quale assume espressioni ben più stringenti e rigorose rispetto a quanto riscontrato in precedenza con riferimento all'individuazione del presupposto economico del tributo<sup>35</sup>.

Se dunque non può essere messa in discussione la sostanziale assenza di valutazioni di ordine politico in sede di predeterminazione legale delle regole concernenti l'individuazione del soggetto passivo e la misura del prelievo a questi inflitto, al contempo non è possibile trascurare come queste le presuppongano e, perciò stesso, è necessario assicurare una coerenza tra le scelte, politiche, concernenti l'individuazione dei fenomeni rappresentativi di capacità contributiva, e le successive regole, tecniche, di misurazione del tributo.

Meglio precisando, una volta determinata la particolare manifestazione di capacità contributiva su cui agisce il particolare tributo, la sostanziale estraneità da caratterizzazioni di ordine politico delle scelte legislative conducenti alla statuizione delle regole concernenti l'identificazione del soggetto obbligato a subire il prelievo, i fatti al cui accadimento consegue l'obbligo del concorso, nonché la determinazione dell'ammontare del prelievo vale ad escludere, in premessa, la ricorrenza di significativi margini di discrezionalità nello svolgimento della potestà normativa tributaria.

In tale fase necessita invece privilegiare l'aspetto della coerenza delle regole sostanziali,

---

<sup>34</sup> Sulla differente struttura tra i giudizi di ragionevolezza, scomponibili nel controllo di coerenza e nel controllo del bilanciamento tra principi costituzionali, ed il tradizionale giudizio di legittimità costituzionale nei quali, a mio avviso, possono ricondursi le ipotesi di sindacato di ragionevolezza espressi attraverso specifici parametri costituzionali, cfr. LUTHER, *Ragionevolezza (delle leggi)*, Dig. Disc. Pubbl., Torino, 1997, vol. XII, 351.

<sup>35</sup> In tal senso si veda TOSI, *Le predeterminazioni normative ...*, cit., 108 ss..

concernenti la determinazione del prelievo coattivamente imposto al singolo, alle scelte politiche sottostanti l'individuazione della situazione fiscalmente significativa, di talché il sindacato da parte del Giudice delle leggi non deve condursi, come in precedenza, nella direzione di una verifica di un contrasto indiretto, condotta attraverso il criterio generale della ragionevolezza, delle scelte sottese alle statuizioni legali con riferimento al principio di eguaglianza, bensì ricorre in tale fase l'esigenza di un sindacato ben più stringente e puntuale, il quale, a sua volta, necessita di termini più precisi di riferimento da assumere nella valutazione che andrà condotta non più attraverso uno schema ternario<sup>36</sup>, ma diretto, avente come termine di riferimento puntuale, appunto, la capacità contributiva<sup>37</sup> da intendersi nella specifica accezione con cui questa risulta essere espressa, da parte del legislatore ordinario, in riferimento al particolare tributo preso in esame.

---

<sup>36</sup> Tale è lo schema, maggiormente complesso, tipico dei giudizi di ragionevolezza della legge in relazione ai quali la Corte ricorre (quale *tertium comparationis*) ad un'altra norma desunta da una fonte primaria concernente situazioni affini o in un certo qual modo comparabili con quella sottoposta ad esame (controllo di coerenza tra le regole disciplinate dal legislatore), ovvero, a dei principi costituzionali (controllo di bilanciamento dei principi costituzionali rispetto alle esigenze sottese alla legge). Su tali aspetti si rinvia a PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza Costituzionale italiana*, cit., 307 ss.; LUTHER, *Ragionevolezza ...*, cit., 351 ss.; CERRI, *Sindacato di costituzionalità I) Ordinamento italiano, Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1992, vol. XXVIII, 23 ss..

<sup>37</sup> In buona sostanza, una volta legislativamente individuato il particolare criterio discriminatorio (presupposto economico del tributo) in ragione delle particolari finalità legislative che si è inteso perseguire, sarà imposto al legislatore, ex articolo 53 Cost., un sostanziale vincolo a disporre le regole di quantificazione del tributo in modo tale che la contribuzione a ciascuno richieda rifletta (*"in ragione"*) la effettiva condizione di costui (*"loro"*), assunta con riferimento al particolare fatto-indice sulla base del quale viene a poggiare il complessivo meccanismo impositivo.