



**CONSULTA ONLINE**

PERIODICO TELEMATICO ISSN 1971-9892



**2024 FASCICOLO I**

**Francesco Iannelli**

**Considerazioni sul dovere contributivo  
(a margine di alcune pronunce della Corte costituzionale)**

**29 aprile 2024**

**IDEATORE E DIRETTORE: PASQUALE COSTANZO**  
**CONDIRETTRICE: LARA TRUCCO**



**Francesco Iannelli**  
**Considerazioni sul dovere contributivo**  
**(a margine di alcune pronunce della Corte costituzionale)\***

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Focus sulla giurisprudenza costituzionale successiva alla [sentenza n. 288 del 2019](#) della Corte costituzionale: particolarmente, [l'ordinanza n. 165 del 2021](#). – 3. Dovere contributivo ed eguaglianza tributaria. – 4. Brevi conclusioni.

**ABSTRACT: *The essay analyses the ordinance n. 165/2021 of the Constitutional Court, which is in accordance with the precedent sentence n. 288/2019 in the interpretation of the contributory duty expected by the article 53 of the Constitution. This is an as social, political, and economic duty of solidarity which characterizes Italian legal system, emphasizing the connection between articles 2 and 3 of the Constitution. As a result, the discretionary choice by the Legislator should be correct because the principles of welfare State have been correctly balanced.***


1. *Premessa*

Una riflessione sul dovere contributivo alla stregua della giurisprudenza costituzionale, che ne ha messo in luce il carattere solidaristico, consente di prendere in considerazione la complessità dello stato dei principi di capacità contributiva e progressività sanciti nell'art. 53 della Costituzione. Nella cornice dei principi costituzionali di eguaglianza e solidarietà, traendo spunto dalla [sentenza n. 288 del 2019](#) della Corte costituzionale e dalla successiva [pronuncia n. 165 del 2021](#), si è voluto indagare l'effettività del dovere tributario che connota lo Stato sociale, evidenziando la duplice dimensione, solidale e autoritativa, del medesimo dovere.

2. *Focus sulla giurisprudenza costituzionale successiva alla [sentenza n. 288 del 2019](#) della Corte costituzionale: particolarmente, [l'ordinanza n. 165 del 2021](#)*

La bussola del bilanciamento dei valori costituzionali ha consentito alla Consulta di pronunciarsi sulle discriminazioni qualitative dei redditi, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., c.d. principio di eguaglianza tributaria, in modo da adattare il concetto di capacità contributiva nell'età della rivoluzione tecnologica e digitale, nonché funzionalizzando il dovere contributivo ai fini solidaristici.

---

\*  Francesco Iannelli è Dottore di ricerca in *Teoria del diritto e Ordine giuridico ed economico europeo* nell'Università "Magna Graecia" di Catanzaro.



Sembra rafforzarsi l'orientamento giurisprudenziale che considera l'art. 53 Cost. una declinazione del dovere inderogabile di solidarietà politica, economica e sociale, per certi versi differenziandosi da quell'orientamento che enfatizza l'interpretazione sistematica dell'art. 53 con il principio di eguaglianza.

In coerenza con quanto statuito nella [sentenza n. 288 del 2019](#), la Corte costituzionale, nell'[ordinanza n. 165 del 2021](#), ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale inerenti l'art. 2, comma 2, del decreto-legge 30 novembre 2013, n. 133 (*Disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia*), convertito, con modificazioni, nella legge 29 gennaio 2014, n. 5, promosse con due ordinanze del 7 novembre 2019 dalla Commissione tributaria regionale del Lazio. A tenore del censurato articolo, alcuni soggetti operanti nel settore bancario, finanziario e creditizio sono obbligati a corrispondere un'imposta addizionale dell'8,5% all'aliquota del 24% dell'imponibile in materia di IRES, escluso quanto statuito dall'art. 106, comma 3 del T.U. n. 917/1986<sup>1</sup>, in luogo della seconda rata dell'IMU, per il periodo di imposta del 2013. In mancanza di elementi di novità rispetto al *thema decidendum*, già vagliato nella [sentenza n. 288 del 2019](#), la Corte ha comunque precisato che le discriminazioni qualitative per redditi sono adeguatamente motivate<sup>2</sup>. In secondo luogo, ma non per minor importanza, è stato chiarito che il dovere contributivo assurge a dovere inderogabile di solidarietà, connesso al sistema dei diritti costituzionali, come pietra miliare fondante l'ordinamento giuridico e, a monte, elemento imprescindibile della socialità. In particolare, secondo la Corte, «il presupposto dell'“addizionale” non attiene né alla sussistenza di extraprofitti, né alla elevata liquidità “a breve” dei soggetti operanti nei settori creditizi, finanziari e assicurativi; per l'altro verso, “non appare in sé censurabile [...] che il legislatore abbia assunto come presupposto dell'imposizione l'appartenenza dei soggetti passivi della nuova imposta al mercato finanziario (cui questi sono evidentemente riconducibili), ravvisandovi uno specifico indice di capacità contributiva”, dati i “connotati di tipo oligopolistico, con la conseguenza che le imprese in esso operanti dispongono di un significativo potere di mercato, derivante anche da un certo grado (variabile in relazione ai servizi e ai settori) di anelasticità della domanda”»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> L'art. 106, comma 3, del T.U. n. 917/1986, dispone che “per gli (intermediari finanziari), le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo e le perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso sono deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio. Ai fini del presente comma le svalutazioni e le perdite diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso si assumono al netto delle rivalutazioni dei crediti risultanti in bilancio”.

<sup>2</sup> Corte cost., [sent. n. 288/2019](#), punto 6.3 *cons. in diritto*: «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione” (sostanzialmente nello stesso senso, [sentt. n. 104 del 1985](#), relativa agli emolumenti arretrati per lavoro dipendente, e [n. 42 del 1980](#), in tema di imposta locale sui redditi)».

<sup>3</sup> Corte cost., [ord. n. 165 del 2021](#).



Considerati gli effetti della crisi economica, la Consulta ha correttamente adattato la capacità contributiva alle «nuove e multiformi creazioni di valore», giacché siffatto concetto «non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica»<sup>4</sup>. Coglie nel segno l'argomentazione della Corte in ordine alla complessità tecnica del concetto di capacità contributiva, che esclude qualsivoglia arbitrarietà della misura dell'imposizione, giacché rientrerebbe nella discrezionalità del legislatore richiedere una particolare contribuzione a quei soggetti che, destinatari di plurime agevolazioni, hanno avuto una maggiore redditività. Difatti, le imprese operanti nel mercato finanziario, creditizio e assicurativo, sono gravate da un maggiore prelievo fiscale, secondo i principi di capacità contributiva e progressività. Questo bilanciamento dei principi costituzionali non potrebbe, d'altro canto, essere revocato in dubbio dalla «natura transitoria» dell'addizionale<sup>5</sup>, meglio definibile «sovraimposta»<sup>6</sup>. Invero, la crisi economica conseguente al *crack* della *Lehman and Brothers*, e le successive politiche di *austerità*, unitamente alla riduzione della spesa pubblica, giustificerebbero tale obbligo di contribuzione alla stregua dell'inderogabilità del dovere tributario. L'interpretazione sistematica della capacità contributiva con il dovere di solidarietà permette, dunque, secondo la Corte, di cogliere la ragionevolezza dello «spostamento della fiscalità dall'imposizione immobiliare sulle persone fisiche a quella reddituale su determinate persone giuridiche, avvantaggiando comunque anche le famiglie meno abbienti colpite dalla difficile fase congiunturale, con un innegabile, per quanto parziale, effetto redistributivo e solidaristico»<sup>7</sup>.

L'inderogabilità del dovere contributivo assurge ad autentica garanzia dell'esistenza dello Stato e dell'effettività dei diritti civili e sociali<sup>8</sup>, sicché è «anche in forza della funzione

---

<sup>4</sup> In particolare, «la medesima [sentenza n. 288 del 2019](#) ha ritenuto non travalicato il limite dell'arbitrarietà della misura dell'imposizione, in quanto la disposizione denunciata va considerata nel contesto di una più ampia riforma legislativa, che ha recato «significativi effetti compensativi in riferimento ai soggetti passivi della nuova imposta»; che, quindi, se, da un lato, non si può certo ritenere che lo stesso mercato finanziario, nonostante le sopra descritte caratteristiche strutturali, non sia stato, a sua volta, colpito dalla crisi, dall'altro, non si può tuttavia non considerare che il legislatore, con plurimi interventi agevolativi, «ha dimostrato di venire incontro a una puntuale esigenza degli specifici settori finanziario, creditizio e assicurativo, in conseguenza della crisi economica»: Corte cost., [ord. n. 165 del 2021](#).

<sup>5</sup> La Corte costituzionale, nell'[ord. n. 165/2021](#), richiama la [sent. n. 288/2019](#), punto 6.5.7 *cons. in diritto*.

<sup>6</sup> «Più correttamente, riconducibile al novero delle «sovraimposte»: a fronte dell'identità del parametro (il reddito) con il tributo principale IRES, il prelievo è a carico solo di determinati soggetti passivi e su una base imponibile in parte differenziata da quella dell'IRES stessa»: Corte cost., [sent. n. 288 del 2019](#), punto 6.3 *cons. in diritto*.

<sup>7</sup> La Corte costituzionale, nell'[ord. n. 165/2021](#), rinvia alla [sent. n. 288 del 2019](#), punto 7 *cons. in diritto*.

<sup>8</sup> «Al riguardo, occorre osservare che nella Costituzione il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel



redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti»<sup>9</sup>.

La configurazione di alcuni soggetti passivi IRES operanti nel mercato finanziario, creditizio e assicurativo, quale presupposto di imposta indice di capacità contributiva, soddisfa il principio di c.d. eguaglianza tributaria, che è quel limite (e fine) della discrezionalità del legislatore<sup>10</sup>. In breve, sono normate in modo diverso situazioni differenti, in modo da introdurre diverse aliquote per settori produttivi eterogenei, tenuto conto anche di elementi oggettivi che incidono sulla base imponibile, come la deducibilità delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela, introdotta dall'art. 1, comma 160, della stessa legge n. 147 del 2013 prima della conversione del d.l. n. 133 del 2013, che hanno determinato evidenti effetti compensativi.

Chiarita la non arbitrarietà dell'imposizione, si è voluto anche impedire qualsiasi traslazione dell'imposta ad altri soggetti che colpirebbe una differente capacità contributiva<sup>11</sup>. Parimenti importante è l'interpretazione sistematica della solidarietà e dell'eguaglianza sostanziale, soprattutto alla stregua dei criteri di giustizia fiscale ed extrafiscale dell'art. 53 della Costituzione. In sintesi, la complessità della capacità contributiva, intesa come individuazione dell'obbligo di imposta, *rectius* presupposto economico indice rilevatore di ricchezza, secondo la costante giurisprudenza<sup>12</sup> che, nel bilanciamento dei principi ex artt. 2 e 3 Cost., esclude

---

paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali – come, ad esempio, la tutela della salute, che peraltro deve essere assicurata gratuitamente agli indigenti (art. 32, primo comma, Cost.) – sia gran parte di quelli civili (si pensi alla spesa necessaria per l'amministrazione della giustizia, che è funzionale a garantire anche tali diritti)»: Corte cost., [sent. n. 288/2019](#), punto 6.2 *cons. in diritto*.

<sup>9</sup> «Tale qualifica, tuttavia, dato il contesto sistematico in cui si colloca, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui, appunto, il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale»: Corte cost., [sent. n. 288/2019](#), punto 6.2 *cons. in diritto*.

<sup>10</sup> «Questa discrezionalità si riduce laddove sul piano comparativo vengano in evidenza, in concreto, altre situazioni in cui lo stesso legislatore, in difetto di coerenza nell'esercizio della stessa, ha effettuato scelte impositive differenziate a parità di presupposti»: Corte cost., [sent. n. 288/2019](#), punto 6.3 *cons. in diritto*.

<sup>11</sup> Corte cost., [sent. n. 288/2019](#), punto 6.5.3 *cons. in diritto*.

<sup>12</sup> Corte cost., *ex plurimis*, [sent. n. 49 del 1992](#). Capacità contributiva che dovrebbe tener conto non solo del reddito ma anche del patrimonio e di altri indici indiretti di misurazione della medesima forza economica. Sul punto, la Corte aveva già chiarito che la capacità contributiva deve risultare da «indici concretamente rilevatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione imposta»: Corte cost.,



prestazioni patrimoniali arbitrarie<sup>13</sup>, deve altresì essere funzionalizzata agli effetti redistributivi e solidaristici<sup>14</sup>.

### 3. *Dovere contributivo ed eguaglianza tributaria*

Il filo rosso che connette le c.d. discriminazioni qualitative in base al reddito alla elevata tecnicità del concetto di capacità contributiva induce ulteriormente a riflettere sul dovere di solidarietà e sul principio di eguaglianza tributaria sanciti dalla Costituzione.

Il principio di eguaglianza tributaria consente solo quelle discriminazioni qualitative per i redditi che siano adeguatamente motivate in virtù di proporzionati presupposti fattuali, come statuito dalla [sentenza n. 108 del 2023](#)<sup>15</sup>, analogamente alle pronunce [nn. 10 del 2015](#) e [288 del 2019](#). Tuttavia, è sulla natura inderogabile di solidarietà del dovere contributivo che si intende porre l'attenzione<sup>16</sup>. In questa prospettiva, viene in considerazione il nesso tra i diritti inviolabili e i doveri costituzionali, secondo quel labile confine esistente tra gli interessi individuali e quelli collettivi nell'ordinamento costituzionale dello Stato<sup>17</sup>, che sussiste fintantoché esso dispone di un gettito fiscale. Un dovere di solidarietà connesso al principio di

---

[sent. n. 200 del 1976](#), punto 2 cons. in diritto. In dottrina, v. E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano 1961; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino 1965; V. CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. Cost.*, 1965, 861; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova 1973; ID, *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1988. G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su scuole e maestri del passato*, Milano 2014.

<sup>13</sup> La Corte sembra confermare il proprio orientamento nella [sent. n. 108/2023](#), punto 3.5.2 cons. in diritto.

<sup>14</sup> Corte cost., [sent. n. 288/2019](#), punto 7 cons. in diritto.

<sup>15</sup> «Secondo la costante giurisprudenza costituzionale, la violazione del principio di eguaglianza sussiste qualora situazioni omogenee siano disciplinate in modo ingiustificatamente diverso e non quando alla diversità di disciplina corrispondano situazioni non assimilabili (*ex plurimis*, [sentt. n. 270 del 2022](#) e [n. 172 del 2021](#))»: così Corte cost., [sent. n. 108/2023](#), punto 3.5.6 cons. in diritto. In dottrina, v. L. PALADIN, *Il principio costituzionale dell'eguaglianza*, Milano 1965.

<sup>16</sup> Sul recente orientamento giurisprudenziale, v. E. DE MITA, *Capacità contributiva senza propaganda*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2/2020, 560; S. MARINONI, *La traslazione del peso economico dell'imposta tra dovere tributario e autonomia contrattuale nella giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1/2021, 292; L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in [federalismi.it](#), 30/2022. Senza alcuna pretesa di esaustività, sull'inderogabilità del dovere tributario, v. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano 2011, 11 ss.

<sup>17</sup> Nella c.d. costituzione economica si scorge l'interesse fiscale «in quanto regola avente ad oggetto la tutela di flussi finanziari provenienti da alcuni soggetti – i membri della collettività – e destinati a favore di un altro soggetto – lo Stato o comunque gli enti impositori – e dunque diretta evidentemente a promuovere atti con un chiaro contenuto patrimoniale ed economico»: cfr. P. BORIA, *Art. 53*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, 2006, 1061.



eguaglianza, sia formale, sia sostanziale; ma che è espressione del principio di sovranità, di modo che questi principi “stanno insieme” e “cadono insieme” nello Stato sociale, per sua natura vocato a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono la piena realizzazione dell’uomo.

Prima di discutere delle modalità di attuazione del prelievo fiscale e delle forme di distribuzione delle ricchezze, nel solco dei principi costituzionali di eguaglianza e solidarietà, occorrerebbe accertare l’effettività del dovere contributivo. L’art. 53 amalgama diversi profili politici, economici e sociali, sancendo il principio di progressività, il criterio di equità e la capacità contributiva, ma anche il principio di giustizia fiscale ed extrafiscale. Muovendo le mosse dall’orientamento dottrinale che valorizza il rapporto esistente tra gli artt. 2, 23 e 53 della Carta, si può distinguere il dovere di concorrere alla spesa pubblica come dovere di solidarietà politica, economica e sociale (peraltro, rilevato il principio di legalità tributaria, non sembra possibile ascrivere siffatto dovere al contenuto della cittadinanza<sup>18</sup>).

Secondo risalente ed autorevole dottrina, nonostante il dovere contributivo derivi dalla solidarietà politica, esso è espressione della solidarietà economica e sociale<sup>19</sup>, giacché trattasi di dovere che discende dalla sintesi del momento pubblicistico e di quello politico della società democratica. È nella dottrina che propone una ricostruzione “progressista”<sup>20</sup>, o “interventista”<sup>21</sup>, dell’interesse fiscale nel solco del combinato disposto degli artt. 2, 3 e 53 Cost., dunque, che si può rinvenire un punto di contatto con l’orientamento giurisprudenziale costituzionale più recente.

La recente valorizzazione dell’inderogabilità del dovere contributivo richiede però di porre l’attenzione sull’orientamento della Corte costituzionale, che ha considerato l’art. 53 una specificazione del principio di eguaglianza formale e sostanziale<sup>22</sup>, escludendo qualsivoglia disparità di trattamento tributario<sup>23</sup>. La dottrina ha criticato quel «tendenziale dissolvimento dei principi di giustizia materiale» sanciti all’art. 53 Cost.<sup>24</sup>, in virtù della lettura costituzionalmente orientata di siffatto articolo, secondo il principio di eguaglianza. Il che si fa ricondurre proprio all’utilizzo del sindacato di ragionevolezza delle leggi fondato sul principio

---

<sup>18</sup> Cfr. G.M. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano 1967, 349 ss.

<sup>19</sup> «Ciò non significa, invero, dissolvere in un incolore amalgama concettuale i tre profili della solidarietà che l’art. 2 ha separatamente considerato dal punto di vista logico, ma implica la distinzione di essi consentendo al tempo stesso di tracciare le linee del reciproco interferire in rapporto al dovere tributario»: cfr. G.M. LOMBARDI, *Contributo allo studio*, cit., 367.

<sup>20</sup> Cfr. P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino 2002, 107 ss.

<sup>21</sup> Cfr. A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in L. Perrone e C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, 2007, 10.

<sup>22</sup> Corte cost., [sent. nn. 223/2012](#), punto 13.3 *cons. in diritto*; [116/2013](#), punto 6.3 *cons. in diritto*; [10/2015](#), punto 6.2 *cons. in diritto*.

<sup>23</sup> Corte cost., [sent. 120/1972](#), punto 3 *cons. in diritto*.

<sup>24</sup> Cfr. M. LOSANA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, *Convegno annuale dell’Associazione “Gruppo di Pisa” Campobasso*, 19-20 giugno 2015, in [Rivista del Gruppo di Pisa](#), 15.



di eguaglianza, in base al giudizio di congruità tra mezzi e fini e al *c.d. tertium comparationis*, che impedirebbero un'attenta valutazione del «rapporto tra l'entità del tributo e la forza economica del soggetto cui è chiesto il sacrificio»<sup>25</sup>. Eppure, si deve tener conto che il sindacato di ragionevolezza, o razionalità della legge, si sviluppa anche nel giudizio di coerenza interna, di non contraddizione a valori esterni, nonché di adeguatezza della normativa al caso concreto. Si ritiene, pertanto, che l'orientamento interpretativo che valorizzava il combinato disposto degli artt. 3 e 53 senza valorizzare il principio fondamentale di solidarietà, ponga dinanzi al problema – che in questa sede si può solamente menzionare – del controllo del sindacato di ragionevolezza della Corte<sup>26</sup>, la cui discrezionalità nell'utilizzo di questi strumenti, avuto riguardo alla sua mutevole composizione, lascia spazio a mutamenti giurisprudenziali.

Si auspica che, nel sindacato sulla ragionevolezza delle norme tributarie, il bilanciamento si ispiri ai principi costituzionali materiali<sup>27</sup>, o meglio al principio della capacità contributiva ex art. 53<sup>28</sup>, nella sua interpretazione sistematica con i principi di eguaglianza e solidarietà, come è avvenuto nella [sentenza n. 288 del 2019](#), richiamata dall'[ordinanza n. 165 del 2021](#).

In altri termini, la solidarietà e l'eguaglianza trovano esplicitazione nei principi di progressività e di capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione, e, dunque, caratterizzano il sistema tributario. Una capacità contributiva dal duplice volto, sia come limite alla potestà impositiva, ovvero garanzia del contribuente, ma anche come presupposto della pretesa tributaria<sup>29</sup>, che

---

<sup>25</sup> Cfr. M. LOSANA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, cit., 16.

<sup>26</sup> Cfr. A. RUGGERI, *Fonti e norme nell'ordinamento e nell'esperienza costituzionale*, I. *L'ordinazione in sistema*, Torino 1993, 365 ss.; L. VENTURA, *Frammenti costituzionali e disordine politico*, Torino 2015, 160 ss.

<sup>27</sup> Secondo la dottrina, con riferimento al primo sindacato: «la “riduzione” del criterio della “capacità contributiva” a mero giudizio sulla ragionevolezza delle scelte legislative significa, dunque, non solo svuotare di significato un precetto costituzionale denso di tensioni solidaristiche, “ma addirittura estirpare la specifica norma dal tessuto costituzionale [e] ignorare un'intera filosofia generale dei rapporti sociali (di cui era ed è espressione), che forma la nervatura di tutta la parte prima della Carta”: M. LOSANA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, cit., 16 ss., richiama la tesi di F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. Perrone e C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 39 ss.

<sup>28</sup> «Scolorire il contenuto precettivo dei diversi parametri costituzionali materiali nei significati attribuibili al principio di uguaglianza formale non significa solamente negare (almeno concettualmente) l'esistenza di uno spazio riservato alla discrezionalità politica, ma anche “rinnegare” l'originario significato polemico del principio medesimo. Accentuare il carattere «onnivoro» del sindacato di ragionevolezza conduce, infatti, alla progressiva – ma inesorabile – trasformazione del principio di uguaglianza formale: da strumento di lotta contro “lo Stato di ordini o ceti” a sofisticata tecnica di giudizio in grado di consolidare, nel tempo, taluni privilegi»: cfr. M. LOSANA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, cit., 22.

<sup>29</sup> Come rilevato dalla dottrina, «la capacità contributiva agisce, di conseguenza, in negativo come limite del dovere tributario (a garanzia del singolo); è presupposto della singola prestazione tributaria, ma non è fondamento e presupposto del dovere tributario: questo va inquadrato nel complesso del sistema, che incorpora anche l'interesse fiscale, cioè l'interesse generale della comunità a reperire le risorse necessarie per le finalità pubbliche»: cfr. B. PEZZINI, *Solidarietà e politiche sociali*, in M. Campus, S. Dorigo, V. Federico, N. Lazzarini (a cura





deve essere attuale ed effettiva. Dal suo canto, la progressività del sistema tributario riflette la solidarietà della misura impositiva, funzionalizzata alla redistribuzione delle risorse, oltre che attuare l'eguaglianza sostanziale. E, tuttavia, la progressività sembra lontana dall'essere attuata, giacché i rischi di iniquità nella distribuzione dei redditi incombono in un sistema fiscale assunto come "regressivo" per i più ricchi<sup>30</sup>.

Un dovere contributivo dall'indubbia universalità ed inderogabilità, che informa il sistema tributario particolareggiato, dovrebbe quindi realizzare l'eguaglianza e la solidarietà, mettendo in risalto il vincolo di partecipazione sociale anziché quello impositivo<sup>31</sup>, del quale non si può prescindere.

La solidarietà valorizza l'uomo come essere sociale, un fine da perseguire, ma anche un limite alla revisione costituzionale<sup>32</sup>. In breve, la solidarietà è l'alveo in cui si fondono il principio personalista e quello di eguaglianza, anche inteso come il "paradigma" dell'unità della Repubblica<sup>33</sup>, che si manifesta nella dimensione orizzontale dei rapporti individuali, e nella dimensione verticale riguardante l'apparato autoritario della Repubblica<sup>34</sup>. A questa prospettiva si affianca la solidarietà come fonte dei doveri inderogabili, il c.d. «sistema della solidarietà costituzionale»<sup>35</sup>, che sembra esaltare la sua matrice etica<sup>36</sup>.

La stessa giurisprudenza costituzionale ha considerato l'art. 53 un "Giano bifronte", che consente di ponderare accuratamente l'interesse fiscale con l'interesse del contribuente all'imposizione di prestazioni economiche proporzionate e ragionevoli rispetto alla forza

---

di), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, Torino 2022, 41.

<sup>30</sup> Cfr. D. GUZZARDI, E. PALAGI, A. ROVENTINI, A. SANTORO, *Reconstructing Income Inequality in Italy: New Evidence and Tax System Implications from Distributional National Accounts*, in [Journal of the European Economic Association](#), 13 december 2023.

<sup>31</sup> «La Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)»: Corte cost., [ord. n. 341 del 2000](#).

<sup>32</sup> In materia di volontariato questo principio è stato richiamato dalla Corte costituzionale nella [sent. n. 75 del 1992](#), punto 2, *cons. in diritto*: «si tratta di un principio che, comportando l'originaria connotazione dell'uomo *uti socius*, è posto dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico, tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente».

<sup>33</sup> Cfr. A. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, in L. Ventura, A. Morelli (a cura di), *Principi costituzionali*, 2015, 307 ss.

<sup>34</sup> Cfr. S. GALEOTTI, *Il valore della solidarietà*, in *Dir. soc.*, 1996, 10 ss.

<sup>35</sup> Sul collegamento degli artt. 2 e 3 con l'art. 53 della Costituzione, v. B. PEZZINI, *Solidarietà e politiche sociali tra Costituzione e Unione europea*, cit., 41.

<sup>36</sup> Sul rapporto tra etica e fisco, v. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., 40 ss.



economica manifestata<sup>37</sup>. Se si considera l'interesse fiscale un valore costituzionale che gode di una particolare protezione nel quadro costituzionale, perché da esso in parte dipende l'erogazione delle prestazioni di beni e servizi dello Stato, occorre, tuttavia, bilanciare siffatto valore con i diritti inviolabili e le libertà positive<sup>38</sup>. La dottrina ha chiarito che, sebbene l'interesse fiscale costituisca un interesse pubblico, l'interpretazione dell'art. 53 non consente al medesimo interesse di «raggiungere la stessa intensità che si è ravvisata, invece, in capo al dovere tributario»<sup>39</sup>. Questa disposizione “bisemantica” tutela gli interessi individuali e quelli collettivi<sup>40</sup>, promuovendo la realizzazione del progresso della società e della dignità umana<sup>41</sup>. Alla stregua di queste considerazioni, per quanto sembri persuasiva la tesi che rinviene il fondamento del dovere contributivo nella solidarietà politica, economica e sociale<sup>42</sup>, non si può rinunciare totalmente al principio di sovranità, sia popolare, sia statale.

Sulla stessa lunghezza d'onda della [sentenza n. 288/2019](#) e dell'[ordinanza n. 165/2021](#), il giudice costituzionale, nella [pronuncia n. 140 del 2022](#) in materia di rapporto tra oneri fiscali e diritto alla tutela giurisdizionale, ha ribadito la natura di dovere di solidarietà del dovere contributivo, non già un dovere di “soggezione”<sup>43</sup>. Inteso come dovere inderogabile di solidarietà economica, esso trova espressione nel vincolo sociale e, in virtù dei connotati etici, è espressione della fedeltà alla Repubblica<sup>44</sup>. Un'inderogabilità del dovere da intendersi come impossibilità di sottrarsi all'obbligo di contribuzione senza traslarlo in capo alle future generazioni – il che si verifica ricorrendo al debito pubblico e riducendo il prelievo fiscale –, così da metterne in risalto il vincolo sociale<sup>45</sup>. È, dunque, la dimensione della reciprocità,

---

<sup>37</sup> Secondo la Consulta, l'imposizione tributaria non deve essere «irrelata alla sua capacità contributiva»: Corte cost., [sent. n. 283 del 1987](#).

<sup>38</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, XIV ed., aggiornata da M. C. Fregni, N. Sartori e A. Turchi, Torino 2020, 78 ss.

<sup>39</sup> Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 244 ss.

<sup>40</sup> Cfr. P. BORIA, *Art. 53*, cit., 1062.

<sup>41</sup> P. Boria evidenzia il nesso tra l'art. 3, comma 2, della Carta ed il comma 2 dell'art. 53: «il principio di progressività si presenta in sostanza come uno degli strumenti che concorrono alla realizzazione di quel progetto di trasformazione della società destinato ad eliminare gli ostacoli di fatto che impediscono il pieno sviluppo della personalità umana»; pertanto, il principio di progressività è «una vera e propria specificazione del principio c.d. dell'eguaglianza sostanziale»: P. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 1070.

<sup>42</sup> Difatti, «la solidarietà (sociale) si configura come argine contro derive arbitrarie o irragionevoli del potere impositivo dello Stato»: cfr. A. GOLIA, *Il principio di solidarietà nell'ordinamento costituzionale italiano*, alla pagina [web](#) del *Max Plank Institute for Comparative Public Law & International Law*, 6/2021, 15; cfr. anche L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 160.

<sup>43</sup> Corte cost., [sent. n. 140 del 2022](#), punto 4.2 *cons. in diritto*. Sul principio di solidarietà in rapporto al dovere contributivo, v. Corte cost., [sentt. nn. 45/1963](#); [16/1965](#); [201/1975](#); [200/1976](#); [159/1985](#); [219/1988](#); [373/1988](#); [75/1992](#); [177/1992](#); [263/1994](#); [341/2000](#); [155/2001](#).

<sup>44</sup> Cfr. A. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili*, cit., 336.

<sup>45</sup> «Le norme che tracciano il significato solidaristico dell'obbligazione tributaria descrivono – pertanto – un sistema di principi “che salda tra loro dignità della persona”, rispetto e tutela delle relative “capacità”, funzione



contrapposta all'individualismo perdurante nella nostra società, che dovrebbe concretamente favorire la solidarietà esplicantesi secondo le coordinate della "proporzionalità al fine", della "proporzionalità all'agente" e della "incrementalità" del sistema tributario improntato al criterio di progressività<sup>46</sup>.

Il bilanciamento dei principi sanciti dall'art. 53 permette di considerare il prelievo fiscale dello Stato un mezzo per la realizzazione della persona in una condizione di eguaglianza nella collettività, che ha nella solidarietà un caposaldo. Se non altro perché il principio di giustizia, di cui la capacità contributiva e la progressività sono espressione, si armonizza con le altre funzioni del dovere tributario, vale a dire «quella allocativa (o predistributiva) e quella stabilizzatrice»<sup>47</sup>. In sintesi, il dovere contributivo ha la sua *ratio* nel vincolo sociale, nell'*idem sentire de republica* che dovrebbe caratterizzare la nostra società<sup>48</sup>, e nel principio di solidarietà<sup>49</sup>, piuttosto che nella soggezione al potere sovrano, il quale, particolarmente nelle c.d. democrazie, può essere interpretato come potere calato dall'alto.

#### 4. Brevi conclusioni

---

sociale delle stesse"; un sistema che appare "certamente idoneo [...] a creare senso di appartenenza ed unità in una comunità sociale": cfr. M. LOSANA, *Diseguaglianze e obblighi contributivi*, cit., 8 ss.

<sup>46</sup> In questa dimensione, è possibile trovare la proporzionalità "al fine", intesa come congruità mezzi - scopo; la proporzionalità rispetto "all'agente", per cui nel dovere tributario si deve tener conto della capacità contributiva; «infine, ai doveri viene attribuito il carattere dell'incrementalità, espressamente formulata nel criterio di progressività del sistema tributario». Questa dottrina evidenzia «il rapporto di solidarietà dal lato della prestazione attiva: la qualificazione della responsabilità dell'agente solidale», proprio nel legame che esiste tra gli artt. 2 e 53 Cost.; mentre dal lato passivo, vale a dire del destinatario della prestazione, viene in considerazione il principio di eguaglianza come fine che deve essere attuato dal legislatore e dai pubblici poteri, essendo radicata nella dignità umana: cfr. B. PEZZINI, *Solidarietà e politiche sociali*, cit., 45 ss.

<sup>47</sup> Secondo F. Gallo, «il tributo, insomma, non è un *premium libertatis* o solo l'altra faccia negativa del costo dei diritti. In un mondo disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento non repressivo che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per realizzare, in armonia con le politiche della spesa, la mobilità sociale e per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive. Esso limita sì la libertà e le stesse potenzialità economiche dell'individuo, e in ciò sta indubbiamente un sacrificio individuale; per aumentare però la libertà stessa e il godimento dei diritti, e in ciò sta la funzione promotrice del tributo medesimo nell'ottica dell'equo riparto e dell'etica della responsabilità»: F. GALLO, *Il dovere tributario nella Costituzione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4/2022, 759 ss.

<sup>48</sup> «Il fondamento del dovere contributivo così concepito non è più nella posizione di soggezione del cittadino, bensì anche nella sua appartenenza alla collettività. Il tributo è espressione di sovranità, di cui resta titolare il popolo, e si giustifica per l'appartenenza dell'individuo alla collettività. Il contribuente partecipa in tal modo al progresso materiale e spirituale della società [...] L'equilibrio tra fini fiscali e fini extrafiscali è di grado, quantitativo e non perciò qualitativo»: cfr. A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. Giur.*, Roma., 1988, 4.

<sup>49</sup> Solidarietà politica che «*si nutre* della solidarietà economica e di quella sociale, in un rapporto di reciproco scambio»: cfr. A. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili*, cit., 343.



L'analisi della giurisprudenza costituzionale recente valorizza il connotato solidaristico del dovere di concorrere alla spesa pubblica, accertando che il paradigma che connette il dovere tributario (ma anche gli altri doveri costituzionali) con i diritti e le libertà costituzionali nello Stato pluralista trova adeguato bilanciamento nelle scelte legislative, giacché, qualora venga meno questa corrispondenza biunivoca, la democraticità dell'ordinamento rimane un'illusione.

Nell'ormai conclamata crisi del Parlamento, il brocardo "*no taxation without representation*"<sup>50</sup> subisce la proliferazione degli atti aventi valore di legge del Governo. A ciò si aggiunga la criticità del sistema tributario, caratterizzato dall'elevato tasso di evasione fiscale<sup>51</sup> e dal lavoro sommerso. Il rischio che venga pregiudicata l'essenza democratica dell'art. 53 è concreto, nonostante il descritto sforzo profuso dal giudice delle leggi nel bilanciare i valori costituzionali<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> Questo brocardo è stato richiamato nell'*obiter dicta* della Corte costituzionale, nella [sent. n. 245 del 2022](#), punto 3.4 *cons. in diritto*.

<sup>51</sup> Cfr. C. BONINI, G. COLOMBO, G. FOSCHINI, *La Grande Evasione*, in [la Repubblica](#) del 6 agosto 2023.

<sup>52</sup> Difatti, il riequilibrio si deve soprattutto alla Corte costituzionale, che dinanzi ai decreti-legge *c.d. catenaccio* e quelli *omnibus*, si è riservata di sindacare la carenza dei presupposti di necessità e urgenza, caducando anche la prassi della reiterazione degli stessi decreti (Corte cost., [sentt. nn. 29 del 1995](#); [171 del 2007](#); [128 del 2008](#)). La Consulta, poi, ha posto un argine anche alle deleghe in bianco, al fine di evitare la violazione della volontà dei Costituenti di riservare la materia tributaria alla competenza all'organo immediatamente rappresentativo della sovranità popolare, pertanto, nella [sent. n. 50 del 2014](#), la Corte ha dichiarato l'incostituzionalità di una disposizione normativa per contrasto con l'art. 76 della Carta.