

L'obbligo di contribuzione tra riforma fiscale e moniti della Corte costituzionale

Massimo Basilavecchia

1. Solidarietà e tributi

Vi è un indubbio nesso tra solidarietà e tributi (IMF 2013); questi ultimi evocano la redistribuzione per loro stessa natura e funzione, nella misura in cui prelevano risorse dai 'privati' trasferendole in mano pubblica, fondandosi sul principio del sacrificio (o della capacità contributiva).

In astratto, tuttavia, il ruolo decisivo della fiscalità per assicurare solidarietà non implica necessariamente che quest'ultima sia perseguita all'interno del sistema tributario: la riscossione dei tributi può garantire, quand'anche strutturata su principi non solidaristici, l'attuazione di misure di spesa ad effetto redistributivo (sanità e istruzione gratuite ma non per tutti, ad esempio: Fransoni 2017).

Ma, in concreto, nel nostro art. 53 Cost. c'è qualcosa in più, che sembra richiedere un sistema tributario solidaristico anche al suo interno (Buzzacchi 2011): c'è la collocazione della norma tra i rapporti politici (che consente, tra l'altro, di considerare il tributo come istituto che concorre a permettere il perseguimento di quella utilità sociale dell'iniziativa economica, ai sensi dell'art. 41 Cost., o che concorre ad attribuire una funzione sociale alla proprietà, in base all'art. 42 Cost.), c'è il carattere doveroso (tanto che, secondo la visione estrema della Corte di cassazione, l'obbligo di contribuzione sancito a livello costituzionale può essere qualificato ad efficacia diretta, in modo di consentire il contrasto all'elusione anche in via interpretativa e giurisprudenziale, sostanzialmente

Massimo Basilavecchia, University of Teramo, Italy, mbasilavecchia@unite.it, 0000-0002-7485-2471

Referee List (DOI 10.36253/fup_referee_list)

FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Massimo Basilavecchia, *L'obbligo di contribuzione tra riforma fiscale e moniti della Corte costituzionale*, © Author(s), CC BY-SA, DOI 10.36253/979-12-215-0368-5.09, in Laura Castaldi, Federico Lenzerini, Francesco Zini (edited by), *Le dimensioni del principio solidaristico nel terzo millennio*, pp. 75-84, 2024, published by Firenze University Press and USiena PRESS, ISBN 979-12-215-0368-5, DOI 10.36253/979-12-215-0368-5

preater legem), c'è la capacità contributiva intesa non nel senso più comune, di limite all'imposizione, ma come fondamento dell'obbligo di contribuire: 'da ciascuno il suo' (Versigliani 2020), c'è, infine, la progressività, sia pure riferita al sistema e non esplicitamente alle aliquote.

Per cui possiamo dire che, al massimo livello normativo, il tributo produce (dovrebbe produrre) redistribuzione non solo fornendo le risorse per le misure di spesa redistributive, ma assicurando, almeno in teoria, redistribuzione anche all'interno del proprio ordinamento (dove la presenza di una maggiore capacità contributiva dovrebbe significare maggiore contribuzione, non solo in termini assoluti ma anche quanto alla percentuale di prelievo, perseguendo un'equità sostanziale, diverso essendo ovviamente il peso fiscale in relazione alla dimensione delle risorse disponibili).

Non si può infatti condividere la tesi¹ (Stevanato 2014, soprattutto) secondo la quale la redistribuzione è compito esclusivo dei provvedimenti di spesa, la quale sottintende che il criterio di progressività applicato ai tributi risulti in definitiva punitivo, soprattutto se il sistema non è in grado di individuare gli imponibili non ascrivibili al merito, ma a rendite di posizione.

Peraltro, ove se ne avvertisse la necessità, oggi il fondamento solidaristico – e dunque anche la struttura solidaristica – dell'ordinamento tributario trova un'ulteriore base di diritto positivo, perché è la Corte costituzionale, soprattutto dalla sentenza n. 288/2019 in poi, a ribadire la derivazione diretta dell'art. 53 Cost., ossia dell'obbligo di concorso alla spesa pubblica mediante contribuzione, dall'art. 2 e dall'art. 3 secondo comma della Costituzione; qualificando la legislazione tributaria non come espressione di un potere, di una relazione verticale tra governanti e sudditi, ma come l'espressione di una connessione orizzontale tra i consociati accomunati dall'appartenenza ad una stessa organizzazione sociale (Antonini 2022, ove confutazione della supposta incompatibilità tra funzione solidaristica e doverosità del prelievo).

Infine, sul piano sistematico, la funzione solidaristica e redistributiva propria del tributo sembra meglio adattarsi al legame sempre più stretto tra art. 53 e art. 81 della Costituzione: là dove quest'ultimo confina in un ambito residuale il ricorso all'indebitamento, crea il presupposto perché la redistribuzione sia principalmente attuata attraverso il tributo (Nico 2020; Baldini 2022). Questo rilievo, che non è, nella sostanza sminuito dalla considerazione (ancora Nico 2020) che l'ente pubblico può anche procurarsi in altro modo risorse (però a mio avviso poco significative, dal punto di vista quantitativo), sfruttando beni produttivi di cui abbia disponibilità, è di estrema importanza, perché pone in luce un ulteriore profilo di possibile incostituzionalità complessiva di un siste-

¹ L'autore sembra negare l'esistenza di una redistribuzione 'fiscale', fine a sé stessa, nella quale il maggior prelievo a carico dei più abbienti sia semplicemente perequativo e non passi attraverso misure di spesa. Si può osservare che l'art. 53 Cost., anche se non impone necessariamente tributi 'redistributivi' (è il sistema che deve essere progressivo), certamente li consente e anzi li promuove a tributi qualificanti dell'ordinamento tributario.

ma di imposte non redistributivo: assumendo come parametro non il solo art. 53 Cost., ma anche i ben precisi vincoli dettati dall'art. 81 Cost.².

2. Le imposte sui redditi oggi

Tradizionalmente, un ruolo distributivo e solidaristico interno all'ordinamento tributario vede protagoniste le imposte dirette, e tra esse in particolare le imposte sui redditi.

È ben noto come queste abbiano perso nel tempo sia buona parte della progressività, attraverso la proliferazione di imposte sostitutive ad aliquote proporzionali peraltro nemmeno omogenee tra loro, che rendono non adeguata, oggi, la definizione dell'imposta sul reddito come prelievo sul reddito complessivo onnicomprensivo; sia la discriminazione qualitativa, e questo è accaduto per una pluralità di ragioni, soprattutto legate alla trasformazione economica dovuta alla globalizzazione e alla sempre meno agevole fidelizzazione territoriale delle attività economiche.

Nel contempo, si sono diffuse imposte su cespiti patrimoniali, articolate in genere su beni idonei anche alla produzione di reddito; e, per assicurare una funzione promozionale della fiscalità, si sono moltiplicati, negli ultimi anni, istituti *lato sensu* agevolativi, a volte indirizzati alle imprese, altre volte alla platea dei consumatori o comunque dei soggetti privati. Queste misure incentivanti talora incidono sugli imponibili fiscali (si pensi ad esempio al *patent box*) talora usano il fisco semplicemente come veicolo di erogazione del beneficio, alternativo al finanziamento (benefici sugli interventi destinati al patrimonio edilizio, crediti d'imposta per ricerca e sviluppo). Anche in questo secondo caso, al di là della modalità di contabilizzazione nel bilancio pubblico, si tratta di misure che alterano il gettito atteso, contribuiscono ad una diffusione a macchia di leopardo di agevolazioni e soprattutto rendono impossibile, per i vincoli di bilancio, procedere ad una generalizzata revisione e razionalizzazione delle aliquote e delle stesse basi imponibili. Dal lato opposto, forme di tassazione degli extraprofiti, talvolta esplicite, talvolta dissimulate da misure di riequilibrio di connotazione civilistica o amministrativistica, tentano di realizzare un'estemporanea e disorganica discriminazione qualitativa dei redditi, distinguendo e penalizzando quelli da considerare frutto di posizioni di vantaggio non correlate al 'merito' (ci si tornerà nelle conclusioni).

² Un problema di costituzionalità, per un sistema tributario del quale si accerti la non progressività, certamente si porrebbe; ma la difficoltà di individuare, nel nostro sistema di giustizia costituzionale, quale sia la singola disposizione di legge alla quale imputare la non progressività, può indurre a concludere che quest'ultima sia un obiettivo tendenziale, formulato dal costituente in termini non del tutto cogenti per il legislatore ordinario. Resta il problema della possibile emersione, in un determinato periodo storico, di un abbandono così marcato del criterio di progressività, da determinare l'incostituzionalità di una o più norme che abbiano prodotto tale risultato.

Incide in questa situazione la persistente insofferenza verso il tributo che l'elettorato sembra avvertire, se è vero che la maggior parte delle campagne elettorali degli ultimi trent'anni si è giocata sul tema della riduzione delle 'tasse' (Buzzacchi 2020); nonostante il proliferare di agevolazioni e la presenza di sacche di evasione più alte della media dei Paesi europei, le aliquote IRPEF, rispetto agli scaglioni iniziali, restano nonostante la recente razionalizzazione tali da essere percepite come opprimenti, soprattutto sulla fascia medio bassa dei contribuenti – lavoratori dipendenti, esclusa dalla *flat tax* riservata ai lavoratori autonomi in condizioni reddituali simili.

Rispetto a questa situazione, due dati appaiono particolarmente significativi: da un lato la già ricordata giurisprudenza costituzionale dell'ultimo decennio ed in particolare dell'ultimo triennio richiama il legislatore ad esercitare una discrezionalità 'forte' per assicurare il 'dovere inderogabile di solidarietà'. Dall'altra il tentativo del legislatore di recuperare almeno in parte la razionalità del sistema delle imposte sui redditi, con una riforma che sancisce l'abbandono della base imponibile unitaria e onnicomprensiva dell'IRPEF per istituzionalizzare, nel quadro delle riforme del PNRR, il sistema c.d. 'duale' (esplicita, in tal senso, la legge delega per la riforma fiscale, progettata dal governo Draghi e poi superata, con la caduta dello stesso, tanto che oggi – estate 2023 – è in avanzata elaborazione una nuova riforma del sistema sulla base della legge delega n. 111 del 2023).

3. Non solo leggi: il contributo della Corte costituzionale

La giurisprudenza della Corte costituzionale di maggior rilievo si è esercitata su questi temi, mostrando di voler valorizzare il dovere inderogabile di ciascun consociato di contribuire alla spesa pubblica. A proposito di una tassazione straordinaria mediante sovrimposta – istituita per il solo anno d'imposta 2013 a carico di imprese operanti nei settori bancario e assicurativo per compensare la perdita di gettito derivante dalla detassazione della prima casa ai fini IMU – la Corte (sent. n. 288/2019) ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità, assumendo un'ampia discrezionalità del legislatore nel chiamare ad una contribuzione differenziata soggetti operanti in determinati settori economici. Ragionevolezza della scelta e rispetto del principio di eguaglianza sono stati rinvenuti nella circostanza che le imprese colpite avessero un diritto di accesso all'attività d'impresa in qualche misura protetto da un sistema di autorizzazioni che non le espone ad una concorrenza indiscriminata. Si è realizzata secondo la Corte quella discriminazione qualitativa 'episodica' che già la sentenza n. 10 del 2015, sulla c.d. Robin Hood tax, aveva riconosciuto in linea di principio ammissibile. La Corte dovrà peraltro pronunciarsi a breve su analoghi inasprimenti settoriali che hanno riguardato, nel 2022, i soggetti operanti nel settore dell'energia e, nel 2023, il mondo delle banche e degli operatori finanziari.

L'importanza giuridica e politica che la chiamata alla contribuzione nell'esercizio del dovere di solidarietà assume per la Corte è stata poi confermata dalla nota sentenza sull'aggio di riscossione (sent. n. 120/2021). Non interessa qui l'esito del giudizio o la critica all'istituto, quanto il fatto che la sentenza rimpro-

veri aspramente il legislatore per l'indifferenza che esso dimostra rispetto ad un tema, quello dell'efficienza del sistema di riscossione dei tributi che dovrebbe assicurare l'effettività dell'obbligo di contribuzione, che è invece centrale per garantire quanto meno che il costo dell'ampia fascia di diritti sociali garantiti ai consociati dalla Costituzione sia sostenuto da risorse adeguate per il cui reperimento è essenziale che le imposte dovute siano effettivamente versate.

Sul versante delle agevolazioni, si impone all'attenzione la singolare vicenda della sentenza 120/2020 della Corte, emessa a proposito dell'esclusione, da imposta sulle successioni, dei trasferimenti di azienda e di partecipazioni di controllo in favore di discendenti e coniuge. Chiamata a decidere in chiave espansiva della misura, che inizialmente escludeva i trasferimenti in favore del coniuge, la Corte non si è limitata a dichiararla non fondata, ma – ed è quello che qui rileva – ha colto l'occasione per una serrata critica, sviluppata anche in chiave comparatistica e di diritto europeo, alla filosofia che aveva ispirato l'agevolazione stessa, considerata troppo ampia, dato che il passaggio generazionale dell'azienda può essere considerato fatto non rivelatore di capacità contributiva limitatamente a realtà aziendali medio piccole. Il monito è stato emesso in modo così perentorio, che la dottrina si è chiesta come sia stato possibile che la Corte non abbia conseguentemente sollevato davanti a sé stessa la questione di costituzionalità. La sentenza, in definitiva, assume il valore di un richiamo diretto al legislatore affinché utilizzi in modo più incisivo le imposte – patrimoniali e indirette – che possono completare il prelievo complessivo rendendolo più equo.

A me pare, conclusivamente, che la spinta in senso solidaristico proveniente dalla Corte, sebbene il giudizio non sia unanime nella dottrina (Carpentieri 2020), sia molto forte, forse anche perché avverte, la Corte, quanto sia difficile oggi assicurare, con le imposte sui redditi ordinarie e a regime, il dovere inderogabile di contribuzione; e come contraddittoria, incerta e inadeguata risulti la vocazione redistributiva della spesa pubblica, oltretutto finanziata più dal debito che dalle imposte.

Si vedrà poi, tirando le conclusioni, come l'altro indirizzo fondamentale che proviene dalla giurisprudenza della Corte sia nel senso di affermare la prevalenza dei doveri inderogabili di contribuzione sui diritti individuali, sulla base della ineccepibile constatazione che questi ultimi possono vivere ed espandersi solo se i primi hanno una loro concreta efficacia.

Il valore di questa giurisprudenza sembra da rinvenire soprattutto nel richiamo che essa fa ai doveri che i consociati hanno, se vogliono vedere tutelati dalla sfera pubblica i diritti individuali di proprietà e di impresa³ e i diritti sociali.

³ In un certo senso, la giurisprudenza della Corte di cassazione fa da sponda a quella della Corte costituzionale, nella misura in cui è sempre più evidente che essa intende assumersi l'onere di garantire l'efficienza del sistema e l'effettività dell'obbligo di contribuzione, anche *praeter e contra legem* (in coerenza con la visione, emersa nel 2008, dell'art. 53 come norma di diretta applicazione). La vicenda dell'art. 20 del testo unico imposta di registro, e ora le prime interpretazioni uscite che ridimensionano la novella normativa sull'onere della prova, danno prova di un conflitto latente con lo stesso legislatore: nel senso che la Corte

4. Dall'IRPEF progressiva all'imposizione parcellizzata sulle singole categorie reddituali

Il richiamo della Corte ad un fisco 'equo e solidale', redistributivo, impone di verificare lo stato dell'arte nelle imposte sui redditi, che costituiscono il pilastro sia del gettito, sia della redistribuzione attraverso la progressività.

Il PNRR dovrebbe rappresentare un momento centrale per modernizzare, rendendolo più equo ed efficiente, il sistema fiscale. Il disegno di legge governativo, approvato dalla Camera nella passata legislatura aveva il merito di uscire dall'ipocrisia degli ultimi anni e di codificare, in modo esplicito, il passaggio ad un sistema duale, nel quale la progressività è riservata ai redditi da lavoro e la tassazione proporzionale riguarda i redditi di fonte 'patrimoniale' (con una sorte incerta, ad es., per le plusvalenze immobiliari realizzate al di fuori di attività d'impresa).

Si può discutere nel merito della scelta, ma oggettivamente essa si fondava su una crisi ormai irreversibile della base imponibile onnicomprensiva e aveva il merito di fare chiarezza al riguardo. È un abbandono della funzione redistributiva del tributo di maggior rilievo socioeconomico? A me pare di no, per il fatto che la gran parte dei presupposti imponibili soggetti a imposte proporzionali è interessato anche da imposte patrimoniali sulle disponibilità finanziarie e sui fabbricati, oltre che su singoli beni. E se si può criticare l'emergere di una discriminazione qualitativa a rovescio, non può trascurarsi (Visco 2023) come essa venga compensata dalla combinazione con altre imposte⁴. Che ha peraltro un limite, nell'assenza di una programmazione nella revisione delle stesse categorie reddituali e dei reciproci confini.

Può ritenersi soddisfacente, con questo, l'assetto che si profilava nella passata legislatura? Evidentemente no, perché le aliquote proporzionali non sono tra loro omogenee, perché non sono legate alle aliquote applicabili agli scaglioni, perché il regime agevolativo per gli autonomi garantisce aliquote e imponibili ridotti, senza compensazioni di prelievi patrimoniali. Non è solo quindi un problema di discriminazione qualitativa a rovescio (frutto della progressività applicata ai soli redditi di lavoro e nemmeno a tutti a tra essi), ma di irrazionalità complessiva del sistema, fonte di problemi di equità verticale ed orizzontale. Irrazionalità forse destinata ad attenuarsi se effettivamente la revisione delle deduzioni

non appare disposta ad applicare meccanicamente norme che ritiene inadeguate al rispetto effettivo dell'obbligo di contribuzione, ed è ferma nel contrastarle, se possibile in via interpretativa, altrimenti rinviandole alla Corte costituzionale o alla Corte di giustizia dell'Unione europea. A questo proposito, però, entra in gioco il principio di riserva di legge di cui all'art. 23, e molto opportunamente lo ha ricordato la Corte costituzionale, con le sentenze che hanno riconosciuto la legittimità degli interventi modificativi dell'art. 20 t.u. imposta di registro, nonostante essi si ponessero in contrasto con il diritto vivente prodotto dal giudice di legittimità.

⁴ D'altra parte, i Paesi scandinavi, non certo gli ultimi nell'adottare una prospettiva redistributiva, sono stati anche i più pronti nel trasformare l'imposta sul reddito in imposta dichiaratamente duale.

e detrazioni avesse la forza di sfozzire tutte quelle concessioni agevolative, che, transitando sulla determinazione dell'imposta dovuta, alterano il gettito delle imposte sui redditi in modo opaco.

5. La riforma fiscale in corso

La legge delega n. 111 del 2023 è molto più dettagliata della delega 'Draghi' della precedente legislatura, poiché ambisce a riformare non solo base imponibile e aliquote dell'IRPEF⁵ ma a ripensare l'intero insieme degli elementi rilevanti ai fini della determinazione del tributo, incidendo anche opportunamente sugli imponibili delle singole categorie.

Le previsioni sono però frammentate; si combinano criteri generali e previsioni di estremo dettaglio, che ad esempio tengono fermo il periodo di applicazione sperimentale della *flat tax* applicata agli incrementi di reddito, già introdotta dalla legge di bilancio 2023.

Non vi è più un riferimento esplicito e lineare al sistema duale, che tuttavia sembra ancora quello sostanzialmente destinato a ispirare almeno una prima fase di applicazione della nuova IRPEF, fino a quando non si potrà procedere verso il dichiarato obiettivo di un'aliquota unica (art. 5, comma 1 lettera -a: «nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica»). Nella stessa disposizione, peraltro, viene tenuto fermo il rispetto del principio di progressività, denunciando una possibile contraddizione che può essere superata soltanto ipotizzando che, nel sistema immaginato dal legislatore delegante, la progressività sia affidata agli altri elementi del prelievo di cui si prevede una ristrutturazione (deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta) e non alle aliquote.

È difficile oggi, in mancanza dei decreti delegati, dire di più, anche considerando che talune sperequazioni (come quella che riserva la *flat tax* attuale del 15% ai lavoratori autonomi, escludendo i lavoratori dipendenti che, tuttavia, a loro volta non confidano più troppo nella stabilità del loro reddito) sembrano essere presenti al legislatore delegante, nella misura in cui si prevede l'aumento dell'area delle retribuzioni che dovrebbero essere trattate con aliquote sostitutive non concorrendo più al reddito imponibile (straordinari, tredicesime, e non più soltanto specifici premi di produzione).

Si può ipotizzare che l'immanenza di un problema di recupero di effetti redistributivi sia presente, ma che le strade per risolverlo puntino, piuttosto che ad un ripristino della base imponibile universale del contribuente, ad una maggiore flessibilità delle regole di determinazione degli imponibili delle categorie (delle quali si prevede un *restyling*, ma senza troppo sconvolgere gli attuali confini) e nel contempo a forme di redistribuzione diverse da quelle classiche basate sulla quantificazione del reddito disponibile (redistribuzione in favore delle fami-

⁵ Per ragioni di linearità dell'esposizione, si evita di analizzare le pur numerose riforme previste per la tassazione delle società e in genere degli enti soggetti a IRES.

glie, delle donne, delle generazioni più giovani); un'importanza non secondaria potrebbero averla gli interventi destinati a sfoltire e ridurre i diversi incentivi.

6. Necessario (ma difficile) ampliare gli orizzonti

Un ripensamento complessivo del ruolo del tributo al fine di assicurarne la funzione solidaristica appare ineludibile, se si vuole confermare la portata pre-cettiva della nostra Costituzione. Un'impostazione non redistributiva della fiscalità sembra spingere la risposta alle richieste sociali verso la spesa pubblica, che non è in grado però di sostenere questo onere o che può farlo solo attraverso un crescente indebitamento, che si risolve a sua volta in un altro fattore penalizzante in misura maggiore per le classi svantaggiate.

Ma, se le imposte sui redditi (non tocco qui le questioni di erosione riguardanti la fiscalità societaria, destinate a trovare soluzioni comuni in ambito internazionale) non sono attualmente in grado di realizzare una soddisfacente redistribuzione in chiave 'sociale' (analisi storica in Artoni 2017), per di più venendo percepite comunque come vessatorie dai contribuenti, lo sguardo non può che volgersi alle altre imposte, destinate in futuro ad assumere un ruolo sempre più incisivo. Mi riferisco all'imposizione sui consumi, all'IVA in particolare, che in misura sia pure ridotta e condizionata dal contesto europeo può svolgere, attraverso le aliquote, una funzione redistributiva, e soprattutto all'imposta su successioni e donazioni, la cui impopolarità tuttavia sembra impedire quella considerazione particolare che il legislatore, anche in base alla giurisprudenza della Corte costituzionale, dovrebbe riservarle.

Penso poi soprattutto alla fiscalità ambientale (per tutti Uricchio 2022), che può essere lo sbocco del futuro, nonostante incontri la grande difficoltà di una probabile agevole traslazione sui prezzi e quindi sui consumatori.

In realtà, i contributi dottrinali che, con grande vigore e ampiezza di analisi, si interrogano su un possibile futuro del sistema tributario, mostrano in primo luogo la consapevolezza di un ritardo grave: perché il futuro è già cominciato, e non da poco, mentre il legislatore non se ne mostra consapevole.

I possibili, ipotizzabili recuperi di basi imponibili, una volta attenuata in modo ordinato la disordinata pressione dovuta alle imposte sui redditi, offrono tutti il fianco ad obiezioni di vario tipo⁶ ma soprattutto non sembrano realisticamente percorribili dalla politica (Fedele 2022), adagiata ormai da tempo in una gestione dei tributi che, senza incidere sulle irrazionalità complessive, preferisce offrire (o meglio concedere) all'elettorato una serie di misure promozionali, destinate, secondo una più o meno consapevole rotazione, a incentivare talune attività e a sostenere determinati comparti produttivi e l'occupazione di quel comparto.

⁶ Soprattutto, un'apertura a tributi su presupposti nuovi dovrebbe avere la capacità di selezionarli in modo efficace ed equo, evitando che le possibilità di traslazione sui prezzi si riveli un boomerang, in chiave redistributiva.

Imposta sulle successioni dimezzata, imposizione immobiliare sulla prima casa inesistente, pleora di crediti d'imposta agevolativi, aliquote agevolate frettolosamente concesse nella speranza (o meglio illusione) di far emergere basi imponibili occulte, costituiscono un fardello che per interventi riformatori è fortemente condizionante, perché ciascun ripristino ipotizzabile appare politicamente insostenibile.

Tuttavia, è urgente affrontare in modo organico – come forse nemmeno la legge delega attualmente in corso di attuazione potrà fare, anche perché si prevede l'invarianza di gettito – un riordino del sistema che individui non solo gli imponibili destinati ad alimentare le risorse necessarie al sostegno della spesa pubblica, ma anche strumenti e interventi che facciano della redistribuzione il loro obiettivo e consentano di dare effettività ad una funzione solidaristica che il tributo sembra avere perduto; ed allora non è forse illusorio pensare al fatto che questo recupero possa venire proprio da un ordinamento, come quello europeo, che in realtà nel suo DNA non ha la funzione solidaristica come tema centrale della tassazione, ma che ha tuttavia ben presente la necessità di misure che assicurino un complessivo, adeguato livello medio di benessere ai propri consociati (Polacchini 2022; Bizioli 2022; Majocchi 2022; Traversa e Lotito Fedele 2022).

Nel frattempo, la difficile gestione dei tributi pone la Corte costituzionale di fronte alla scelta di valutare se sia ragionevole e non discriminatorio il crescente ricorso alla tassazione addizionale di extraprofitti, che sembra per ora essere l'unico modo con il quale è perseguita oggi una tassazione in qualche misura progressiva (sulle imprese, si badi, e non sulle persone fisiche; e fondata sull'oggetto dell'attività, piuttosto che sull'entità del reddito prodotto); la Corte finora è stata abbastanza comprensiva con il legislatore, ma il ripetersi delle misure, ed un certo possibile accanimento su determinati settori, pongono un problema di soluzioni strutturali anche in ordine alla rotazione tra settori diversi e a criteri oggettivi – e non demagogici – per individuarli; come è stato incisivamente scritto da Carpentieri (Carpentieri 2020), abbiamo «*un sistema fiscale in bilico tra tassazioni "punitive" per settori economici o categorie di contribuenti e tentativi di ripristinare una discriminazione qualitativa a favore del lavoro*».

Riferimenti bibliografici

- Antonini, Luca. 2022. "Introduzione." In *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di Valeria Mastroiacovo, e Giuseppe Melis, 1-13. Torino: Giappichelli.
- Artoni, Roberto. 2017. "L'imposta personale dai contributi di Ezio Vanoni alle recenti riforme: il ritorno alle imposte cedolari." In *Ezio Vanoni giurista ed economista*, a cura di Gaetano Ragucci, 45-90. Milano: Giuffrè.
- Baldini, Massimo. 2022. "Il ruolo delle politiche redistributive dopo la pandemia." *Il Mulino* 4: 41-50.
- Bizioli, Gianluigi. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro della UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, e Nicole Lazzarini, 81-95. Firenze: Firenze University Press.

- Buzzacchi, Camilla. 2011. *La solidarietà tributaria*. Milano: Giuffrè.
- Buzzacchi, Camilla, a cura di. 2020. *Il sistema tributario ai tempi della flat tax*. Milano: Giuffrè.
- Carpentieri, Loredana. 2012. *L'illusione della progressività*. Roma: Dike.
- Carpentieri, Loredana. 2020. "Un sistema fiscale in bilico tra tassazioni punitive per settori economici e categorie di contribuenti e nuovi tentativi di discriminazione qualitativa: la navigazione "a vista" della Corte costituzionale." In *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, 324-56. Pisa: Pacini.
- Clements, Benedict, de Mooij Ruud, Gupta Sanjeev, and Michael Keen, edited by. 2015. *Inequality and fiscal policy*. Washington DC: International Monetary Fund.
- Fedele, Andrea. 2022. "Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna." In *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di Valeria Mastroiacovo, e Giuseppe Melis, 17-38. Torino: Giappichelli.
- Fransoni, Guglielmo. 2017. *Discorso intorno al diritto tributario*. Pisa: Pacini.
- Gallo, Franco. 2012. *L'uguaglianza tributaria*. Napoli: Editoriale scientifica.
- Gallo, Franco. 2019. *Il futuro non è un vicolo cieco*. Palermo: Sellerio.
- Gallo, Franco. 2022. "Il dovere tributario nella Costituzione." *Rivista trimestrale di diritto tributario* 4: 759-74.
- Giovannini, Alessandro. 2019. *Crescere in equità*. Milano: FrancoAngeli.
- Majocchi, Alberto. 2022. "Una fiscalità europea per uno sviluppo equo e sostenibile." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro della UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, e Nicole Lazzerini, 97-115. Firenze: Firenze University Press.
- Marello, Enrico. 2022. *Mitologia dell'imposta sul patrimonio*. Milano: Giuffrè.
- Mastroiacovo, Valeria, e Giuseppe Melis, a cura di. 2022. *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*. Torino: Giappichelli.
- Nico, Anna Maria. 2020. "La Flat Tax e l'attuazione dello Stato sociale." In *Il sistema tributario ai tempi della flat tax*, a cura di Camilla Buzzacchi, 1-18. Milano: Giuffrè.
- Perrone, Leonardo e Claudio Berliri, a cura di. 2006. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.
- Polacchini, Francesca. 2022. "Solidarietà e cittadinanza europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro della UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, e Nicole Lazzerini, 17-38. Firenze: Firenze University Press.
- Ragucci, Gaetano, a cura di. 2017. *Ezio Vanoni giurista ed economista*. Milano: Giuffrè.
- Ruffini, Ernesto Maria. 2022. *Uguali per Costituzione*. Milano: Feltrinelli.
- Stevanato, Dario. 2014. *La giustificazione sociale dell'imposta*. Bologna: il Mulino.
- Traversa, Edoardo, e Stefania Lotito Fedele. 2022. "La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro della UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, e Nicole Lazzerini, 117-42. Firenze: Firenze University Press.
- Uricchio, Antonio. 2022. "Capacità contributiva e "agenda" del terzo millennio: dalla tutela dell'ambiente all'economia circolare." In *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a cura di Valeria Mastroiacovo, e Giuseppe Melis, 109-38. Torino: Giappichelli.
- Versiglionni, Marco. 2020. *Diritto Matematico*. Pisa: Pacini.
- Visco, Vincenzo, e Giovanna Faggionato. 2023. *La guerra delle tasse*. Bari-Roma: Laterza.