

*Claudio Sacchetto-Alessandro Dagnino **

ANALISI ETICA DELLE NORME TRIBUTARIE

ETHICAL ANALYSIS OF TAX LAW

Abstract

La cultura contemporanea è fortemente influenzata dal pensiero filosofico nichilista e relativista, dal quale è derivata l'idea secondo la quale la funzione del giurista è di identificare ed interpretare il diritto vigente, sul piano formale, prescindendo da valutazioni etiche.

Alla separazione del diritto dall'etica non è corrisposto un adeguato approfondimento della c.d. etica prescrittiva, che consenta di individuare le scelte legislative più "giuste".

Invece, un ruolo prescrittivo sembra essere ormai riconosciuto alla c.d. analisi economica del diritto, il cui scopo dichiarato è di elaborare soluzioni normative che siano informate al perseguimento dell'efficienza.

I tre approcci, formale, etico ed economico dovrebbero essere temperati, perché sono tutti necessari per ottenere una visione completa del fenomeno giuridico.

Per lo studio dell'etica giuridica si fa riferimento alle tradizioni aristotelica e tomistica, che sono poste a fondamento della dottrina sociale della Chiesa cattolica. I concetti-chiave sono rinvenibili nella prudenza e nella ragionevolezza, nell'adeguatezza e nella proporzionalità delle norme giuridiche rispetto ai fini perseguiti dall'ordinamento. Da essi discendono alcuni principi utili per lo studio del diritto tributario, quali la sussidiarietà, la partecipazione e la solidarietà. Sulla base di queste premesse possono essere studiate le norme giuridiche fiscali, rispetto ai fini dell'ordinamento tributario sostanziale che sono quello acquisitivo, quello redistributivo e quello promozionale.

Parole chiave: etica fiscale, adeguatezza, proporzionalità, sussidiarietà, solidarietà

* I parr. 1 e 5 sono stati curati da C. SACCHETTO; i parr. 2, 3 e 4 da A. DAGNINO.

Contemporary culture is strongly influenced by the nihilistic and relativistic philosophy, from which derives the idea that the function of lawyers is to identify and interpret the law in force on the basis of formal legal-reasoning techniques, without any ethical evaluation.

The separation of law from ethics has not been followed by an adequate development of the so-called prescriptive ethics, which allows to identify fairer legislative choices.

Conversely, it nowadays seems to be recognised a prescriptive role to the so-called economic analysis of law, which is aimed at devising legislative solutions that seek efficiency. The three approaches, i.e. formal, ethical and economic, shall balance one another, since they are all necessary to obtain a complete vision of the legal phenomenon.

The study of legal ethics is based on Aristotelian and Thomistic traditions that represent the foundations of the Catholic Church's social doctrine. In this respect, the key principles shall be found in prudence and reasonableness, adequacy and proportionality of the provisions in relation to the goals pursued by the whole legal system. From these concepts they derive certain principles useful for the study of tax law, such as subsidiarity, participation and solidarity. On the basis of these premises, it is possible to undertake the study of tax provisions in relation to the acquisitive, redistributive and promotional purposes of the tax system.

Keywords: *tax ethics, adequacy, proportionality, subsidiarity, solidarity*

SOMMARIO:

1. Inquadramento teorico generale: utilità e fondamento dell'analisi etica del diritto. – 2. Profili metodologici e strumenti dell'analisi: la prudenza e la ragionevolezza; l'adeguatezza e la proporzionalità. – 3. Alcuni principi etico-giuridici utili per lo studio del diritto tributario: sussidiarietà, partecipazione, solidarietà. – 4. Le funzioni del diritto tributario sostanziale: acquisitiva, redistributiva, promozionale. – 5. Alcuni temi di etica giuridica fiscale.

1. *Inquadramento teorico generale: utilità e fondamento dell'analisi etica del diritto*

La trattazione di questioni etiche, da parte di giuristi, presuppone il preliminare chiarimento del significato di alcuni concetti-chiave, al fine di delimitare il campo d'indagine e delineare i criteri metodologici dell'analisi.

“Etica” (dal greco *ἦθος*, *èthos*, cioè, “carattere”, “comportamento”, “costume”, “consuetudine”) significa, in generale, scienza della condotta¹. Si

¹ V. ABBAGNANO, *Dizionario di filosofia*³, Milano, 1998, p. 437.

tratta, tuttavia, di un termine polisemico, essendo distinguibili due significati della parola, che corrispondono a due diverse visioni di questa disciplina: l'etica prescrittiva e l'etica descrittiva.

Secondo la prima, l'etica è da considerarsi la scienza del fine al quale la condotta degli uomini dev'essere indirizzata, nonché dei mezzi per raggiungere tale fine, elementi ambedue desumibili dalla natura intrinseca dell'uomo; per la seconda concezione l'etica è la scienza del movente della condotta umana e mira a identificare i motivi e le cause della condotta stessa, pretendendo di attenersi alla considerazione dei fatti, astenendosi da qualunque valutazione di merito².

Mentre l'etica prescrittiva presuppone la possibilità di identificare idee morali e valori suscettibili di assumere una dimensione assoluta, quella descrittiva relativizza i valori degradandoli a semplici propositi o "scelte", di volta in volta stabiliti dalla volontà umana.

Le due diverse impostazioni, nel campo della giustizia, si ripropongono nell'antica contrapposizione tra giusnaturalismo e giuspositivismo e sono magistralmente condensate nella celebre domanda che Socrate rivolge ad Eutifrone: «È giusto ciò che piace agli dei o piace agli dei ciò che è giusto?»³. La domanda, com'è stato autorevolmente affermato, è rimasta nei secoli senza risposta, perché entrambe le risposte sono corrette, ciascuna nel proprio ambito⁴. Nella tradizione romana, il punto di vista giuspositivista era efficacemente sintetizzato con l'espressione *dura lex sed lex*, espressione alla quale il giusnaturalista, con altrettanta efficacia, soleva rispondere: *non lex sed corruptio legis*.

La cultura giuridica contemporanea è fortemente influenzata dal pensiero nichilista e relativista, che impongono, da un lato, la negazione e l'annullamento dei valori tradizionali⁵, dall'altro lato, il generale rifiuto di verità assolute⁶.

² In tal senso, ABBAGNANO, *loc. ult. cit.*

³ V. PLATONE, *Eutifrone*, XII.

⁴ In tal senso, BOBBIO, *Contributi a un dizionario giuridico*, Torino, 1994, p. 208.

⁵ Secondo NIETZSCHE, *Crepuscolo degli idoli*, trad. it., Roma, 1989, p. 125, «La morale e la religione appartengono in tutto e per tutto alla psicologia dell'errore: in ogni singolo caso la causa viene scambiata con l'effetto; oppure la verità viene scambiata con l'effetto di ciò che è creduto vero; oppure uno stato della coscienza viene scambiato con la causalità di questo stato».

⁶ V. SPENGLER, *Il tramonto dell'Occidente*, 1922, trad. it., Roma, 1998, cap. I, p. 55: «Ogni cultura ha il suo proprio criterio, la cui validità comincia e finisce con esso. Non vi è alcuna morale umana universale».

In tale contesto si è fatta avanti l'idea secondo la quale la scienza giuridica deve tenersi distinta dall'etica, poiché funzione del giurista è esclusivamente quella di identificare ed interpretare il diritto vigente.

In particolare, secondo Kelsen, la scienza giuridica «vuole conoscere esclusivamente ed unicamente il suo oggetto. Essa cerca di rispondere alla domanda: che cosa è e come è il diritto; non però alla domanda: come deve essere o come si può produrre il diritto»⁷.

Come nelle scienze c.d. "esatte", anche nel diritto – che però è scienza umana e, come tale, "inesatta" – si è proposto di far collimare conoscenza e scienza, prospettando l'assunto per il quale non si dà conoscenza se non scientifica e questo esclude dal campo della conoscenza l'indagine metafisica e i giudizi di valore; comporta, dunque, che la conoscenza giuridica venga considerata "avalutativa", sulla base del rilievo per il quale i giudizi di valore sarebbero irrazionali ed emotivi e come tali non rientranti né tra le proposizioni fattuali, né tra quelle puramente logiche⁸.

Alla delineata separazione del diritto dall'etica non è corrisposto – come ci si sarebbe potuto aspettare – un approfondimento dei profili prescrittivi del discorso etico, che consentisse di indirizzare (ancorché *de jure condendo*) le scelte legislative.

Al contrario, gli studi sull'etica sono stati essenzialmente concentrati sui profili descrittivi del fenomeno, poiché gran parte della filosofia contemporanea – anch'essa condizionata dalla pretesa esigenza di "scientificità" – ha negato l'ammissibilità di fondati giudizi di valore in campo morale⁹, considerando tali giudizi alla stregua di mere "preferenze" soggettive, frutto degli stati emozionali di chi li formula (c.d. meta-etica).

La delineata situazione non deve tuttavia impedire al giurista – come alcuni potrebbero credere – di impegnarsi nei propri studi adottando una prospettiva etica, impegno che, per vero, anche nel settore tributario¹⁰, non è mai del tutto venuto meno ed anzi, con alcuni recenti autorevoli studi, sembra essere ripreso¹¹.

⁷ V. KELSEN, *La dottrina pura del diritto*², trad. it., Roma, 1960, p. 19.

⁸ V. ABBAGNANO, *op. cit.*, p. 317.

⁹ V. ABBAGNANO, *op. cit.*, p. 443.

¹⁰ Si veda la classica monografia di BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975, *passim*.

¹¹ Per tutti, si vedano, GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, *passim*; SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, p. 475 ss. nella letteratura tedesca, v. TIPKE, *Besteuermoral und Steuermoral*, Wiesbaden, 2000, *passim*.

Infatti, in primo luogo, si è assistito, a partire dalla seconda metà del XIX secolo, a quella che è stata qualificata “rinascita dell’etica”¹², nel cui ambito vanno inquadrare le correnti (come la *Rehabilitierung der praktischen Philosophie*, il neoaristotelismo di H. Arendt o di H.G. Gadamer, il postkantismo di K.O. Apel o di J. Habermas, il neocontrattualismo di J. Rawls) che hanno in comune l’idea secondo la quale le considerazioni etiche possiedono una loro autonoma razionalità, consistenza e, talvolta, universalità.

Queste correnti di pensiero vanno determinando una riabilitazione della filosofia pratica, cioè di «un sapere che non sia soltanto descrittivo, che non si limiti a conoscere dei fatti ed a stabilire, al massimo, le leggi costanti che li regolano, ma sia in grado di indicare anche dei valori, di giudicare la realtà esistente in termini di bene e male, giusto e ingiusto»¹³.

In secondo luogo, la “purificazione” kelseniana della scienza giuridica non ha impedito la nascita e l’affermazione di branche del diritto che si propongono di studiare l’ordinamento non considerando acriticamente la norma positiva come dato di partenza, ma semmai come punto di arrivo, collocandosi in tal modo su un piano più elevato rispetto al *jus positum*. Si fa riferimento, in particolare, all’analisi economica del diritto (c.d. *Law and Economics*), il cui dichiarato fine è di elaborare sistemi normativi che siano informati al perseguimento dell’efficienza¹⁴.

Questa disciplina, si propone, in particolare, di svolgere un ruolo di ausilio, non soltanto per il legislatore, ma anche per il giurista critico della legislazione vigente e, non ultimo, per il giurista interprete¹⁵.

Ebbene, allo stesso modo in cui è comunemente accettato che l’analisi economica del diritto possa influenzare “nel merito” le scelte legislative e i discorsi critici ed interpretativi del diritto vigente, mettendone in luce l’efficienza o l’inefficienza, sembra doversi ammettere che un’analisi etica possa svolgere analogo influenza, in relazione al diverso e, per certi versi, complementare profilo della giustizia e dell’eticità di dette scelte e di detti discorsi.

¹² L’espressione è di G. Fornero. Si v. la voce *Etica*, in ABBAGNANO, *op. loc. ult. cit.*

¹³ V. BERTI, *Soggetti di responsabilità*, Reggio Emilia, 1993, p. 163.

¹⁴ V. DENOZZA, *Norme efficienti*, Milano, 2002, p. 3: «L’analisi economica del diritto assume come obiettivo la formazione di regole che garantiscano la realizzazione delle transazioni (cioè di quegli scambi e di quelle assegnazioni di risorse) che sono in grado di massimizzare il benessere complessivo. L’indicazione che essa fornisce è quella di preferire, tra le diverse possibili discipline di un certo fenomeno, quella che produce i risultati più efficienti».

¹⁵ *Ivi*, p. 1.

Va anzi osservato che la moderna carenza di un'analisi etica applicata al diritto¹⁶ ha talvolta costituito una vera e propria lacuna disciplinare nell'ambito delle scienze giuridiche, che ha reso talvolta fallace o, comunque, difficoltosa la formulazione di scelte legislative.

Se infatti il giurista positivista deve assumere la norma formalmente valida come "dato" scientifico di partenza, senza poterla mettere in discussione, se non sotto il profilo strettamente interpretativo, a chi spetta individuare la soluzione normativa, *de jure condendo*, preferibile?

In molti casi questo ruolo è stato svolto dagli economisti, al punto che, nei sistemi giuridici contemporanei, si tende ad ammettere una sorta di "primato" dell'economia sul diritto, accettando che le leggi derivino da elaborazioni provenienti dalla teoria economica.

Questo è vero soprattutto per le leggi che disciplinano rapporti patrimoniali, come il diritto dell'*antitrust*, quello dei consumatori e anche il diritto fiscale, al punto che difficilmente il giurista è in grado di comprendere la *ratio* di alcuni sistemi normativi, se non studia la teoria economica che ne costituisce il fondamento. Anzi, con specifico riguardo al diritto tributario, va ricordato che il suo collegamento con l'economia della finanza pubblica è stato tale che, fino a pochi anni addietro, nelle Università italiane le due discipline erano oggetto di un corso di studi unitario¹⁷.

Va tuttavia considerato che l'economista non possiede strumenti per l'individuazione della norma più "giusta" ma, semmai, di quella idonea alla massimizzazione dell'utilità sociale. In altri termini egli è capace di proporre la soluzione più efficiente, ma non quella più "equa" (nella più ampia accezione con la quale questa parola è usata in economia).

¹⁶ Non mancano in realtà scuole di pensiero che sempre più spesso propugnano, anche in campo giuridico, il ritorno all'etica che si va affermando nel dibattito filosofico. Tra di esse può essere menzionato l'indirizzo denominato "studio critico del diritto" (*Critical legal studies*), sviluppato prevalentemente nell'Harvard University a partire dagli anni '70, l'approccio giusnaturalistico adottato nel secondo dopoguerra da Leo Strauss (STRAUSS, *Diritto naturale e storia*, Venezia, 1953), la proposizione conciliativa suggerita da Jürgen Habermas (HABERMAS, *Morale, diritto, politica*, Torino, 2001), il quale ha affermato che il diritto non può né risolversi nella legge formale, né identificarsi con la morale, ma neppure può rendersi autonomo tra questi due poli, concludendo che il diritto è, rispetto alla morale e alla legge, «ad un tempo autonomo e connesso in una tensione senza la quale la "legalità" non può ritenersi davvero "legittimata"». V. *amplius*, PADOA SCHIOPPA, *Storia del diritto in Europa*, Bologna, 2007, p. 653 ss.

¹⁷ È appena il caso di ricordare la figura di B. Griziotti, fondatore, nel 1937, della *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, tra coloro i quali sottolinearono l'importanza del legame tra diritto ed economia della finanza pubblica.

Può dunque affermarsi che la specializzazione e la “scientifizzazione” del sapere, sviluppatasi soprattutto dalla fine del '700 in poi, ha finito per produrre un sistema lacunoso. Mentre nella concezione classica il diritto comprendeva in sé la giustizia e non teneva espressamente in conto l'efficienza (nel senso economico del termine), in quella moderna e contemporanea l'analisi giuridica *tout court* è meramente formale-interpretativa, l'analisi economica persegue l'efficienza, ma nessuna disciplina sembra proporsi di svolgere un'analisi etica pratica del diritto, finalizzata al perseguimento della giustizia della legge.

I tre approcci (formale, economico ed etico) allo studio del diritto non vanno affatto considerati antitetici. Gli uni non escludono gli altri. Essi, anzi, si completano tra loro e, *soltanto insieme*, riescono a fornire una visione completa del fenomeno giuridico¹⁸.

Certamente, l'analisi etica del diritto può ben essere oggetto di indagine da parte di filosofi e studiosi di morale, ma così come l'analisi economica del diritto non è campo esclusivo degli economisti¹⁹, l'analisi etica può essere certamente condotta anche da giuristi. In entrambi i casi è, indubbiamente, necessaria una competenza interdisciplinare.

Che ruolo può svolgere un'analisi etica del diritto (e di quello tributario in particolare)?

Essa, al pari di quella economica, può essere positiva o normativa. Le due ipotesi corrispondono, rispettivamente, alla differenza – accennata in precedenza – tra l'etica descrittiva e quella prescrittiva.

Nel primo caso l'analisi si concentra sul tentativo di prevedere gli effetti delle diverse regole giuridiche e di comprendere le conseguenze delle diverse scelte normative applicate ai medesimi problemi.

¹⁸ Sul punto, si consenta di rinviare a SACCHETTO, *Riflessioni su etica e fisco rileggendo alcune pagine di Klaus Tipke*, in *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012, p. 831 ss., ove si è già osservato che «non è affatto dimostrato che l'obiettivo della giustizia fiscale sia incompatibile necessariamente con la efficienza economica». Secondo BOBBIO, *Teoria generale del diritto*, Torino, 1993, p. 23 ss., un altro aspetto del fenomeno giuridico, che è fatto oggetto della sociologia giuridica, la quale poggia le proprie basi sul c.d. realismo giuridico scandinavo e americano, è quello dell'efficacia, cioè della effettiva applicazione della norma nella giurisprudenza e nella prassi.

¹⁹ Tra i massimi esponenti della *Economic Analysis of Law* vanno annoverati certamente i giuristi americani Guido Calabresi, considerato uno dei fondatori della disciplina e Richard Posner. Uno dei primi fondamentali lavori che ha segnato la nascita di questa disciplina è il famoso articolo di CALABRESI, *Some Thought on Risk Distribution and the Law of Torts*, pubblicato nel 1961 sullo *Yale Law Journal*. *Amplius*, si veda POSNER, *Economics Analysis of Law*, Aspen-New York, 2003, p. 23 ss.

Nel secondo caso si spinge sino all'indicazione della soluzione da ritenersi eticamente corretta per i diversi problemi, rivolgendosi ai vari attori del diritto, dal legislatore al giudice.

È appena il caso di sottolineare che un approccio etico allo studio del diritto non comporta certo l'abbandono del criterio formale di validità della norma giuridica.

Una norma ingiusta resta, infatti, vincolante sotto il profilo strettamente legale (potrebbe essere semmai rifiutata dal punto di vista morale e provocare, perciò, casi di obiezione di coscienza, che però resterebbero *contra legem*).

Non si vuole dunque mettere in alcun modo in discussione il principio di legalità. Si vuole però, sulla scia di una ormai diffusa e più generale esigenza di "ritorno all'etica", adottare un approccio che possa contribuire ad una più completa percezione di un profilo – quello etico – che certamente fa parte integrante del fenomeno giuridico.

Questa idea non è certo nuova e non vale la pena citare gli innumerevoli grandi pensatori che nel corso dei secoli, specialmente prima dell'avvento del nichilismo, hanno adottato un siffatto approccio per lo studio del diritto.

Si vuole soltanto menzionare, stante la novità e l'autorevolezza della fonte, quanto affermato da Amartya Sen nel suo recente *The Idea of Justice*: «non ci sono dubbi che la nozione di diritti morali possa fungere da stimolo per l'elaborazione di nuove norme giuridiche», poiché tali diritti non sono «figli della legge», ma «sono in realtà genitori della legge»²⁰.

E nello stesso filone pare collocarsi un illustre Studioso del diritto tributario, il quale, già oltre un decennio addietro scriveva che «il legislatore è padrone della legge, ma non del diritto»²¹.

2. Profili metodologici e strumenti dell'analisi: la prudenza e la ragionevolezza; l'adeguatezza e la proporzionalità

Prima di trattare gli aspetti metodologici dell'indagine, un'ulteriore premessa è necessaria.

²⁰ SEN, *L'idea di giustizia*, trad. it., Milano, 2010, p. 369. L'idea di una stretta relazione tra etica ed economia e la critica a quello che l'Autore chiama approccio ingegneristico all'economia è chiaramente espressa in ID., *Etica ed economia*, trad. it. Roma-Bari, 2009, *passim*.

²¹ V. PARLATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno *I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"*, Genova, 2-3 luglio 1999, coordinati da Uckmar, Padova, 2000, p. 222.

L'etica non ha carattere di esattezza matematica, ancorché venga studiata con argomentazioni logiche e razionali, poiché, come insegna Aristotele, le premesse, in questo campo, non hanno carattere assoluto²².

In campo etico occorre dunque scegliere un metodo di indagine e collocarsi su uno o più punti di osservazione, per cogliere le diverse prospettive. Con questo, naturalmente, non si vuole affermare che «ognuno è libero di affermare o pensare ciò che vuole», perché così facendo si cadrebbe nell'errore relativistico e avalutativo di cui si è trattato nel primo paragrafo. Anche l'etica e la giustizia possono essere comprese attraverso un ragionamento logico e razionale, ancorché non strettamente "matematico"²³.

Come può però conciliarsi l'universalità dell'etica con la opinabilità (*recitius*: non stretta "scientificità") delle relative argomentazioni?

Una risposta viene, ancora una volta, da Aristotele, e ruota attorno al concetto di "*phrónesis*" (generalmente tradotto con "prudenza" o "saggezza pratica"²⁴).

²² ARISTOTELE, *Etica Nicomachea*, I, 2, 1094b 13-23: «non bisogna ricercare la precisione in tutte le opere di pensiero, così come non si deve ricercarla in tutte le opere manuali. Il moralmente bello e il giusto [...] presentano tante differenze e fluttuazioni, che è diffusa l'opinione che essi esistano solo per convenzione, e non per natura. [...] Bisogna dunque contentarsi, quando si parla di tali argomenti con tali premesse, di mostrare la verità in maniera grossolana e approssimativa, e, quando si parla di cose solo per lo più costanti e si parte da premesse dello stesso genere, di trarne conclusioni dello stesso tipo».

²³ La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, in un'importante pronuncia in materia di procreazione assistita, sembra confermare la possibilità dare spazio, nell'ambito di un giudizio, all'indagine circa l'«esatto contenuto dei requisiti della morale». V. CEDU, *Grande Camera*, sentenza 3 novembre 2011, *S.H. ed altri c. Austria*, par. 94: «Laddove, tuttavia, non esiste alcun consenso tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa, sia per ciò che riguarda l'importanza relativa degli interessi in gioco o il mezzo migliore per salvaguardarli, in particolare laddove la causa sollevi questioni di sensibilità morale o etica, il margine è più ampio (si veda la causa *Evans*, sopra citato, § 77; la causa *X. Y. e Z. c. Regno Unito*, sopra citato, § 44; la causa *Frette c. Francia*, n. 36515/97, § 41, CEDU 2002-I; la causa *Christine Goodwin c. Regno Unito* [GC], n. 28957/95, § 85, CEDU 2002 VI; e la causa *A. B. e C. c. Irlanda*, sopra citata, § 232). Grazie al loro diretto e continuo contatto con le forze vitali dei loro Paesi, le autorità dello Stato sono, in linea di massima, in una posizione migliore rispetto al giudice internazionale per pronunciarsi non solo "sull'esatto contenuto dei requisiti della morale" nel loro paese, ma anche sulla necessità di una limitazione destinata a dar loro una risposta (si veda la causa *A. B. e C. c. Irlanda*, *ibidem*, con ulteriori riferimenti). Di norma vi è un ampio margine di discrezionalità se allo Stato è richiesto di stabilire un armonioso equilibrio tra opposti interessi privati e pubblici o tra diritti tutelati dalla Convenzione (si veda la causa *Evans*, sopra citata, § 77, e la causa *Dickson*, sopra citata, § 78)».

²⁴ La corrispondenza del greco *phrónesis*, con il latino *sapientia* o *prudencia* e con l'italiano prudenza, saggezza pratica o sapere pratico, si trova in ABBAGNANO, *op. cit.*, p. 949.

In sintesi, la prudenza, la *phrónesis* aristotelica, è la capacità di orientarsi secondo il bene dell'uomo, intendendosi per "bene" non soltanto quello personale, ma quello degli uomini in generale²⁵, cioè il bene comune. Si tratta della principale virtù che il giurista che studia l'etica dovrebbe possedere²⁶.

Il contenuto e le caratteristiche della prudenza sono state oggetto di approfondimento nel periodo della scolastica. È a San Tommaso d'Aquino che faremo riferimento per chiarirne i profili metodologici.

La decisione, l'individuazione della soluzione *prudente*, richiede, preliminarmente, lo svolgimento di due fasi: quella conoscitiva e quella valutativa²⁷.

Il momento conoscitivo richiede: 1) la *memoria*, intesa come esame delle esperienze passate²⁸, che nel campo giuridico può consistere nell'esame della storia dell'istituto; 2) la docilità (*docilitas*), che è la capacità di apprendere dagli insegnamenti altrui²⁹ e può realizzarsi tramite la considerazione delle opinioni della dottrina e della giurisprudenza, nonché tramite studi di diritto

Adotteremo qui la traduzione "prudenza", che ci pare la più diffusa e condivisa, anche tenuto conto che S. Tommaso d'Aquino, nella *Summa Theologiae*, per riferirsi al concetto aristotelico in questione, usa l'omologo latino *prudencia*.

²⁵ ARISTOTELE, *Etica Nicomachea*, VI, 1140b 8: «per questo noi pensiamo che Pericle e gli uomini come lui sono prudenti, perché sono capaci di vedere ciò che è bene per loro e ciò che è bene per gli uomini in generale». Bene individuale e bene comune, secondo questa concezione sono collegati. Ed infatti, «Chi cerca il bene comune di una collettività cerca indirettamente il proprio bene; e questo per due motivi. Primo, perché il bene proprio non può sussistere senza il bene comune della famiglia, della città, o del regno. Ecco perché gli antichi romani, come narra Valerio Massimo, "preferivano essere poveri in un impero ricco, che essere ricchi in un impero povero". Secondo, perché essendo un uomo parte della famiglia o dello stato, nel valutare il proprio bene con prudenza, deve farlo in base al bene della collettività: infatti la buona disposizione della parte risulta dal suo rapporto col tutto; poiché come dice S. Agostino, "una parte che non armonizza col tutto è deforme". In questo senso, TOMMASO D'AQUINO, *Summa theologiae*, II-II, q. 47, a. 10, ad 2.

²⁶ La stessa parola "giurisprudenza", con la quale tutt'oggi vengono denominate le facoltà nelle quali si studia il diritto, deriva dal latino *prudencia juris*, cioè prudenza del diritto.

²⁷ V. PONTIFICIO CONSIGLIO DELLA GIUSTIZIA E DELLA PACE, *Compendio della dottrina sociale della Chiesa*, Roma, 2004, p. 298, § 547.

²⁸ V. TOMMASO D'AQUINO, *Summa Theologiae*, II-II, q. 49, a. 1, ad 3: «Noi siamo costretti a regolarci sulle azioni future partendo dal passato. Ecco perché la memoria, o ricordo del passato è necessaria per ben deliberare sulle azioni future».

²⁹ V. TOMMASO D'AQUINO, *Summa Theologiae*, II-II, q. 49, a. 3 co.: «Specialmente nelle cose relative alla prudenza l'uomo ha bisogno di essere istruito da altri: e soprattutto dai vecchi, che hanno un'esatta comprensione dei fini nell'ordine dell'agire umano. Ecco perché il Filosofo afferma: "Bisogna por mente alle osservazioni ed opinioni indimostrate degli uomini esperti e vecchi e saggi non meno che alle dimostrazioni; poiché l'esperienza fa loro scorgere i principi".

comparato; 3) la solerzia (*solertia*), che consiste nell'indagine personale³⁰, volta ad individuare eventuali soluzioni originali, che non siano state elaborate in precedenza, né in altri ordinamenti giuridici, né da parte di altri studiosi della materia. La solerzia è importante poiché, se mancasse, il giurista non potrebbe svolgere alcun ruolo creativo e sarebbe vincolato alle esperienze e alle idee altrui.

Il momento valutativo richiede essenzialmente: 4) la previdenza (*providentia*), che consiste nel valutare l'ordinamento di una questione in relazione al fine³¹ e perciò essa, in campo giuridico, comporta la considerazione di ciascuna norma in relazione allo scopo che essa persegue, vagliandone, come si vedrà più avanti, l'adeguatezza e la proporzionalità; 5) la circospezione (*circumspetio*), che è la capacità di valutazione delle circostanze che, in concreto, concorrono a determinare la soluzione del problema considerato³².

L'indagine sarà sviluppata tenendo conto delle cinque fasi delineate.

Occorre adesso svolgere qualche ulteriore considerazione sulla previdenza, al fine di determinare la struttura sistematica del prosieguo del lavoro.

Mentre le prime tre fasi attengono al momento conoscitivo e la quinta consente di tenere conto di elementi concreti che hanno il carattere dell'eventualità (non essendo detto che sussistano circostanze particolari di cui tenere conto per la risoluzione di ciascun problema etico considerato), la quarta fase, la previdenza, costituisce il cuore dell'analisi etica "prudente", al punto da essere stato affermato che l'etimologia di quest'ultima deriverebbe dalla prima³³.

³⁰ V. TOMMASO D'AQUINO, *Summa Theologiae*, II-II, q. 49, a. 4 co.: «la solerzia ha il compito di ben disporci ad acquistare la retta valutazione da noi stessi» e, in senso aristotelico «è una facile e pronta congettura relativa alla scoperta del termine medio».

³¹ V. TOMMASO D'AQUINO, *Summa Theologiae*, II-II, q. 49, a. 6 co.: «la previdenza implica rapporto con qualche cosa di distante, a cui devono essere ordinate le cose che capitano al presente».

³² V. TOMMASO D'AQUINO, *Summa Theologiae*, II-II, q. 49, a. 7 co.: «siccome la prudenza, e lo abbiamo già spiegato, ha per oggetto le azioni particolari da compiere, in cui concorrono molte cose, può capitare che un'azione considerata in se stessa sia buona e proporzionata al fine, e tuttavia venga resa cattiva e non indicata per il fine a motivo degli elementi che vi concorrono. Mostrare ad uno, p. es., dei segni di affetto, di suo è fatto per averne l'amore; ma se l'animo di costui è prevenuto dalla superbia o dal sospetto di essere adulato, questo non potrà giovare allo scopo. Perciò per la prudenza si richiede la circospezione: in modo che uno, nell'ordinare una cosa al suo fine, tenga presente anche le circostanze».

³³ V. TOMMASO D'AQUINO, *Summa Theologiae*, II-II, q. 49, a. 6 co.: «la previdenza è la principale tra le parti della prudenza: perché tutti gli altri requisiti sono necessari per ordinare qualche cosa al debito fine. Ecco perché il nome stesso di prudenza deriva dalla previdenza, come dalla sua parte principale».

Ebbene, in primo luogo, poiché – come si è osservato – la previdenza consiste nel valutare l'ordinamento di una disposizione (che è un mezzo) rispetto al fine cui essa è ordinata, può affermarsi che preliminarmente, rispetto all'esercizio della prudenza, è l'individuazione del fine cui la norma è orientata, il quale costituisce un fine intermedio, essendo a sua volta strumentale rispetto a fini superiori, e così via, fino a giungere al fine ultimo che, secondo Aristotele è, in generale, il bene, ovvero la felicità³⁴.

Così ad esempio, se il fine ultimo è il bene in senso assoluto, di cui è parte il bene comune (politico), tra i vari mezzi per realizzare questo vi è senza dubbio lo Stato. Ebbene, poiché lo Stato, per contribuire a realizzare il bene comune deve prima di tutto esistere e per esistere ha bisogno di risorse, può costruirsi una giustificazione etica del diritto tributario, in quanto disciplina ordinata, principalmente, al fine di realizzare i mezzi per procurare risorse allo Stato.

In secondo luogo, se è vero che ciascuna parte deve essere orientata al fine, deve ammettersi che la parte può eccedere rispetto al fine stesso ed in tal senso essere *sproporzionata*, ovvero difettare ed essere, perciò, *inadeguata*.

È sulla base di analogo ragionamento che Aristotele spiega che le virtù – e in particolare la virtù della giustizia – sono le “disposizioni” a scegliere il giusto mezzo, cioè l'uguaglianza, nel senso di giusta misura, che si colloca a metà tra l'eccesso (la sproporzione) e il difetto (l'inadeguatezza)³⁵. L'individuazione del giusto mezzo avviene con l'uso della c.d. *retta ragione*³⁶ (ragione-

³⁴ Il Filosofo parla, al riguardo, di attività o di scienze “architettoniche”, che sono quelle che subordinano ai propri fini i fini di altre scienze: «Comunemente si ammette che ogni arte esercitata con metodo e, parimenti, ogni azione compiuta in base a una scelta, mirino ad un bene: perciò a ragione si è affermato che il bene “è ciò a cui ogni cosa tende” [...] I fini delle attività architettoniche sono da anteporsi a quelli delle subordinate: i beni di queste ultime infatti sono perseguiti in vista dei primi». V. ARISTOTELE, *Etica Nicomachea*, I, 1, 1094a 1-14; nello stesso senso ID., *Metafisica*, I, 1, 981a 30-981b 6.

³⁵ ARISTOTELE, *Etica Nicomachea*, II, 6, 1106a 24: «La virtù ha a che fare con passioni e azioni, nelle quali l'eccesso è un errore e il difetto è biasimato, mentre il mezzo è lodato e costituisce la rettitudine: ed entrambe queste cose sono proprie della virtù. Dunque la virtù è una specie di medietà, in quanto tende costantemente al mezzo».

³⁶ «Poiché abbiamo già detto in precedenza che è il giusto mezzo che bisogna scegliere, e non l'eccesso né il difetto, e poiché il giusto mezzo è come la retta ragione dice, è di questo che dobbiamo trattare. Infatti, in tutte le disposizioni di carattere di cui abbiamo parlato, come pure negli altri casi, c'è una specie di bersaglio, mirando al quale chi possiede la ragione tende e rilascia la corda del suo arco, e c'è una determinata misura che definisce la medietà, che noi diciamo intermedie tra l'eccesso e il difetto, perché sono conformi alla retta ragione». V. ARISTOTELE, *op. ult. cit.*, IV, 1, 1138b 19-25.

volezza). Infatti, ciò che è ragionevole non è sproporzionato, né inadeguato. Proporzionalità e adeguatezza sono, pertanto, connotati della ragionevolezza.

Ad esempio, se il fine del diritto tributario (non l'unico, come si osserverà più avanti) è procurare risorse per finanziare le spese dello Stato, un tributo il cui costo di accertamento e di riscossione sia strutturalmente superiore al gettito sarebbe irragionevole e pertanto ingiusto "per difetto", perché inadeguato rispetto al fine; e ciò a prescindere dalla validità formale della sua legge istitutiva. Ove invece il gettito del tributo sia notevolmente elevato rispetto alla spesa pubblica, esso sarebbe ingiusto "per eccesso", perché sproporzionato rispetto al fine.

Può dunque affermarsi che, tra gli strumenti metodologici utilizzabili nell'analisi etica della norma giuridica, un ruolo particolarmente importante spetta al criterio della ragionevolezza, nelle sue articolazioni dell'adeguatezza e della proporzionalità.

Un'osservazione al riguardo è doverosa.

Nonostante tali criteri abbiano preminente fondamento etico, è noto che essi sono utilizzati anche nella pratica interpretativa degli ordinamenti che sono ispirati, come quello italiano, al formalismo giuridico.

Occorre chiedersi quali siano le ragioni e le conseguenze di questa "sovrapposizione" tra concetti etici e concetti giuspositivi.

Il principio di ragionevolezza è stato sempre considerato un presupposto indefettibile dell'ordinamento italiano³⁷. Il suo fondamento giuridico è, tuttavia, controverso, poiché esso non è espressamente contemplato dalla Costituzione³⁸.

Nella maggior parte delle Pronunce nelle quali se ne è servita, la Corte costituzionale, in linea con una certa tradizione dottrina³⁹ lo ha fatto discendere dal principio di eguaglianza previsto dall'art. 3 Cost.

³⁷ I concetti di proporzionalità e adeguatezza, pur essendo corollari del principio di ragionevolezza, non fanno parte della tradizione giuridica italiana; solo negli ultimi anni, specie grazie all'influenza del diritto comunitario, le Corti italiane hanno iniziato ad "assorbirli". Può comunque affermarsi che essi sono oggi compresi nel novero degli strumenti argomentativi utilizzati, specie dalla giurisprudenza, nell'interpretazione del diritto. In tal senso, V. CASUCCI, *Il sistema giuridico «proporzionale» nel diritto privato comunitario*, Napoli, 2001, *passim*.

³⁸ Sul più ampio tema della fonte, formale o materiale dei principi generali del diritto, si veda BOBBIO, *Principi generali di diritto*, 1966, ora in *Contributi a un dizionario giuridico*, Torino, 1994, p. 266 ss.

³⁹ Secondo CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1984, 372, il principio di eguaglianza svolgerebbe «il ruolo di una sorta di clausola generale di ragionevolezza».

Altri hanno sostenuto che il principio di ragionevolezza si collocherebbe addirittura a monte di quello di uguaglianza, poiché apparterebbe alla costituzione materiale, trattandosi di un principio generale dell'ordinamento che non necessiterebbe di essere *posto*, essendo invece *presupposto* dell'ordinamento stesso⁴⁰. Da qui l'idea che la ragionevolezza appartenga a quei principi definiti "fondamentali", nel senso che esso dà fondamento o giustificazione ad altre norme e a sua volta non necessita di giustificazione perché percepito come auto-evidente⁴¹.

La diversità di vedute sull'argomento⁴² esprime il disagio derivante dall'esigenza di accettare, in un sistema giuridico positivo, l'esistenza di principi non scritti, fondati esclusivamente sulla ragione, sulla natura delle cose o sul comune sentire⁴³.

Ambedue le prospettazioni sopra ricordate appaiono fallaci.

In primo luogo, il riferimento alla costituzione materiale è fonte di potenziali contraddizioni, poiché rappresenta l'evidente frutto del tentativo di costruire, mediante una *fictio* (il principio costituzionale c.d. "materiale"), una norma giuridica di rango costituzionale che possa essere qualificata come norma di diritto positivo. Ma questo tentativo rischia di entrare in conflitto con i fondamenti stessi del formalismo giuridico, poiché se possono dedursi addirittura principi non scritti di rango costituzionale, posti dunque al di sopra delle leggi e degli atti aventi forza di legge, si finisce per includere nella dottrina "pura" del diritto, elementi per la cui eliminazione la dottrina stessa è stata fondata: e cioè i giudizi, le opinioni, le argomentazioni, fondati su cri-

⁴⁰ V. PALADIN, (voce) *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. dir.*, Agg., I, Milano, 1997. Secondo LUTHER, (voce) *Ragionevolezza (delle leggi)*, in *Dig. disc. pubbl.*, 1997, XII, p. 347, il principio di ragionevolezza può essere considerato una norma «non "posta" da alcuna fonte, ma presupposta dal pluralismo delle fonti e della società degli interpreti del diritto».

⁴¹ V. GUASTINI, *Principi di diritto*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, 1996, XIV, p. 346.

⁴² È interessante notare che la CEDU, laddove applica il principio di ragionevolezza, sembra talvolta fondarlo espressamente sul divieto di discriminazione di cui all'art. 14 della Convenzione, altre volte lo applica senza neppure citare tale articolo, dimostrando di ritenerlo connaturato al ragionamento giuridico. Si veda, ROMEO, *Civil Rights v. Social Rights nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo: c'è un giudice a Strasburgo per i diritti sociali?*, in MEZZETTI-MORRONE, *Lo strumento costituzionale dell'ordine pubblico europeo*, Torino, 2011, p. 499 s.

⁴³ Il problema dell'applicazione dei principi generali del diritto negli ordinamenti basati sulla concezione giuspositivistica non è recente. Osserva Bobbio (*Principi generali di diritto*, cit., p. 266) che «il prestigio della concezione positivista del diritto fu tale che anche alcuni giuristi austriaci, nonostante il richiamo ai principi del diritto naturale dell'art. 7 del loro Codice Civile, interpretarono i principi generali come principi del diritto positivo».

teri pretesamente irrazionali quali il senso morale o etico, anziché sul criterio formale di validità previsto dall'ordinamento giuridico.

In secondo luogo, inappropriato appare anche il tentativo di fondare il principio di ragionevolezza sull'art. 3 Cost. Questa disposizione, infatti, è figlia della concezione formale che la Carta fondamentale ha recepito dagli ideali illuministici e dalla Rivoluzione francese. Essa, come tale, esprime un criterio di eguaglianza per così dire "orizzontale", cioè tra soggetti: «tutti i cittadini sono eguali davanti alla legge» e questo è vero sia che ci si riferisca all'uguaglianza c.d. formale che a quella c.d. sostanziale, poiché anche quest'ultima – rimuovendo gli ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono il pieno sviluppo della persona umana – tende a rendere uguali i cittadini *tra loro*⁴⁴.

Questo criterio di eguaglianza "orizzontale", d'altra parte, è l'unico che può essere ammesso in un sistema giuridico formalistico, poiché consente di individuare l'eventuale discriminazione, mediante il semplice e neutrale confronto di due o più trattamenti giuridici, in relazione al *tertium comparationis* preso a riferimento. Ad esempio, se Tizio e Caio sono uguali *tra loro*, sotto il profilo della capacità contributiva, non possono essere assoggettati a tassazione diversa.

Ben minore è il formalismo insito nel principio di ragionevolezza, il quale non opera confrontando più soggetti o più trattamenti giuridici rispetto ad un termine di paragone, ma piuttosto valutando se un certo effetto giuridico è adeguato e proporzionato rispetto al fine perseguito.

Si tratta pur sempre di un giudizio di uguaglianza, poiché, come si è sopra dimostrato, l'affermazione per la quale è ragionevole ciò che non è proporzionato né inadeguato discende dall'ovvia ma illuminante considerazione secondo la quale «l'uguale è qualcosa di mezzo tra eccesso e difetto»⁴⁵.

L'espressione "uguale" o "ragionevole" è intesa qui in senso verticale ovvero come ordinamento dei mezzi rispetto al fine superiore perseguito.

Mentre dunque l'uguaglianza orizzontale è un criterio di paragone tra trattamenti giuridici spettanti a diverse persone, in relazione a un certo parametro di valutazione, quella verticale è un criterio di ordinamento della norma, intesa quale mezzo rispetto al fine perseguito. Nella prima la norma giuridica considerata viene confrontata con un'altra norma, rispetto ad un *tertium*

⁴⁴ Si suole affermare, nei Paesi anglosassoni, che mentre l'uguaglianza formale tratta i cittadini *as equals*, quella sostanziale li tratta *equally*.

⁴⁵ V. ARISTOTELE, *op. ult. cit.*, II, 6, 1106a 29.

comparationis (detto anche “parametro di costituzionalità”); nella seconda la norma viene “ordinata” rispetto al fine, con l’aiuto della *recta ratio*.

La ricostruzione del principio di ragionevolezza come criterio di uguaglianza “verticale” non consente però di individuare, quale fondamento di questo principio, l’art. 3 Cost., poiché tale articolo esprime, come sopra osservato, il ben diverso criterio dell’uguaglianza orizzontale.

Deve pertanto ritenersi che il fondamento del principio di ragionevolezza e dei suoi corollari dell’adeguatezza e della proporzionalità abbia essenzialmente carattere etico-pratico, prima ancora che giuridico-formale.

Poiché, però, questi principi, come si è rilevato sopra, sono generalmente ed univocamente accettati come principi del diritto positivo, si deve riconoscere che essi si collocano su un terreno comune al diritto positivo e all’etica giuridica; rappresentano, in altri termini, delle “porte di accesso” attraverso le quali il principio etico entra a pieno titolo nel diritto positivo perché è da quest’ultimo recepito con la tecnica del rinvio⁴⁶.

Da questa premessa discende immediatamente un’importante conseguenza, essenziale per il prosieguo dell’indagine: l’irragionevolezza, nel senso di inadeguatezza o sproporzione di una norma rispetto ai fini ai quali è ordinata, ne determina non soltanto l’ingiustizia, ma la espone altresì alla formale declaratoria di incostituzionalità da parte del Giudice delle leggi⁴⁷.

⁴⁶ Il fenomeno per il quale la norma giuridica recepisce principi etici, non è limitato al principio di ragionevolezza, che pur ne costituisce uno dei più importanti casi. In generale può affermarsi che tutte le volte che il diritto positivo rinuncia a disciplinare in modo compiuto una fattispecie, rinviando a concetti etici indeterminati, realizza un’abdicazione del formalismo in favore dell’etica o, se si preferisce, più prosaicamente, un recepimento da parte del diritto positivo, di concetti etici, la cui elaborazione viene rimessa al giurista. Così avviene, ad esempio, nell’ambito del diritto civile, laddove il codice rinvia a concetti carichi di contenuto etico come la buona fede, il buon costume, la diligenza, la correttezza, ecc. Sul punto si veda, tra gli altri, BESSONE, *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1998, p. 15.

⁴⁷ Numerose sono le pronunce con le quali la Consulta ha censurato di incostituzionalità norme di legge per incoerenza teleologica. Si veda, ad esempio, la sent. n. 198/1986 in materia di adozione, che ha dichiarato l’illegittimità della disposizione che limitava transitoriamente l’adozione nel caso di coniugi separati per incoerenza con il fine di assicurare al minore adottando una famiglia sulla base del criterio della adeguatezza in concreto, da valutare caso per caso da parte del giudice.

In tema di adeguatezza si veda la pronuncia avente per oggetto la declaratoria di illegittimità della norma sull’esclusione del giudizio direttissimo dal giudizio pretorile, in caso di confessione dell’imputato nell’interrogatorio, disciplina ritenuta inidonea allo scopo, dato che il legislatore aveva erroneamente ritenuto raggiungibile il risultato di una rapida definizione del giudizio pure nel processo innanzi a un giudice monocratico (sent. n. 102/1991).

Infine, in tema di proporzionalità, si consideri la sent. n. 82/1966, sulla “marca Cicerone”

Ed infatti, se si ammette che esistano principi, come quello di ragionevolezza, i quali, pur avendo fondamento etico, siano validi nel diritto positivo, è possibile ammettere, anche in un sistema giuridico formale, che, entro tali limiti, l'etica possa svolgere un ruolo in sede di interpretazione della legge⁴⁸.

In quest'ottica, il tentativo di esaminare con rigore le questioni etico-giuridiche (adottando cioè una corretta metodologia e mettendo in pratica la "prudenza", nel senso aristotelico sopra chiarito) non mette in pericolo la certezza della legge, che costituisce una delle principali esigenze predicate dalla concezione positiva del diritto, ma anzi consente di comprendere in modo più razionale e, per quanto possibile, "obiettivo" il significato delle questioni etiche che sono oggetto di richiamo da parte delle norme giuridiche, attività, questa, tradizionalmente rimessa all'apprezzamento – per l'appunto, come si suol dire, "prudente" – del giudice⁴⁹.

D'altra parte, al di fuori dei limiti appena considerati, l'analisi etica del diritto può svolgere, al pari dell'analisi economica, un'utile funzione *de jure condendo* ed anche sotto tale profilo nessun conflitto sembra potersi realizzare tra le due diverse prospettive del fenomeno giuridico, questa volta neppure in astratto.

3. Alcuni principi etico-giuridici utili per lo studio del diritto tributario: sussidiarietà, partecipazione, solidarietà

Non è compito di questo scritto analizzare le numerose disposizioni di diritto positivo che contengono rinvii a concetti rilevanti sul piano dell'etica⁵⁰. Non ci si può tuttavia esimere dall'accennare ad alcuni principi costi-

la cui mancata apposizione agli atti processuali ne determinava l'irricevibilità, con conseguente negative sul diritto di agire in giudizio, ritenuta in contrasto con l'art. 24 Cost. stante il «carattere sanzionatorio, non proporzionato alla portata e all'entità del precetto, e non giustificabile alla stregua delle garanzie che lo stato di diritto offre ai singoli per la tutela dei loro diritti o interessi legittimi».

⁴⁸ Non va al riguardo dimenticato, infatti, l'insegnamento del PUGLIATTI, *Nuovi aspetti del problema della causa dei rapporti giuridici*, in *Diritto civile – Metodo – Teoria – Pratica*, Milano, 1951, p. 81: «La norma costituisce il dato primo dell'ordinamento giuridico, la fonte (formale) da cui promana la qualificazione giuridica. Un fenomeno diventa giuridico solo per la norma e in funzione di essa».

⁴⁹ Nello stesso senso BOBBIO, *Teoria generale del diritto*, cit., p. 23 ss., osserva che giustizia e validità, ed anche efficacia, sono diversi criteri di valutazione delle norme giuridiche.

⁵⁰ Per un breve elenco ed il riferimento bibliografico, si veda *supra*, nota 48.

tuzionali, il cui contenuto etico appare particolarmente rilevante nell'ambito del diritto tributario.

Si farà in particolare riferimento ai principi di sussidiarietà, di partecipazione e di solidarietà.

La sussidiarietà è intesa, in generale, come criterio regolatore del rapporto tra diverse parti di un'organizzazione sociale, secondo il quale la sfera di ordine superiore deve intervenire esclusivamente – in via, appunto, sussidiaria – nelle questioni in cui quella di ordine inferiore si dimostri inadeguata.

Si suole distinguere tra sussidiarietà verticale, che è quella che riguarda il rapporto tra diversi livelli di governo, di talché le competenze sono, in generale, assegnate al livello di governo più basso, mentre vengono assegnate ai livelli di governo più elevati soltanto quelle che non possono essere efficacemente realizzate dal livello più basso, dalla sussidiarietà orizzontale, che riguarda il rapporto tra pubblica amministrazione e cittadino, la quale implica che la prima intervenga soltanto per la realizzazione dei fini che il secondo non è capace di raggiungere, né in forma individuale né in forma collettiva.

La sussidiarietà, pertanto, consente di realizzare una società nella quale le competenze sono ripartite secondo il seguente ordine preferenziale, dal basso verso l'alto: individuo, famiglia, enti privati, comuni, province, regioni, Stato.

Ambedue i principi sono stati introdotti in Italia, nel diritto positivo, con la riforma del Titolo V della parte seconda della Costituzione.

La sussidiarietà verticale è alla base della nuova ripartizione delle funzioni amministrative, di cui all'art. 118, comma 1, Cost.; la stessa logica sta alla base della ripartizione della potestà legislativa che, secondo l'art. 117, Cost. è attribuita in via generale alle Regioni e solo nelle materia nominate alla potestà concorrente Stato-Regioni o a quella esclusiva dello Stato.

La sussidiarietà orizzontale è invece espressamente costituzionalizzata nell'art. 118, comma 4, Cost. per il quale «Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà».

Nonostante l'adozione del principio in esame risalga al 2001, lo stesso ha sinora trovato solo raramente applicazione pratica, anche se non sono mancati alcuni interessanti precedenti giurisprudenziali che ne hanno recentemente confermato la giuridica rilevanza e l'immediata precettività⁵¹.

⁵¹ Si fa riferimento all'*obiter dictum* contenuto nell'importante decisione del Consiglio

Anche in campo fiscale la sua importanza ha iniziato ad essere considerata solo di recente, pur essendone state esaltate le potenzialità⁵².

Occorre spendere alcune parole sul significato etico del principio di sussidiarietà.

Esso affonda le proprie origini nel pensiero aristotelico, laddove il Filosofo, premessa la centralità dell'autonomia dell'individuo, afferma che compito del potere è di consentire la realizzazione del bene comune, mantenendo però un ruolo suppletivo e non già sostitutivo rispetto alla libertà individuale⁵³.

Un ulteriore sviluppo si è avuto, nel periodo della scolastica, grazie all'opera di San Tommaso d'Aquino, il quale ha messo in rilievo lo scopo ausiliario dell'esistenza dello Stato, rispetto all'uomo⁵⁴.

È tuttavia nella dottrina sociale della Chiesa che il principio in questione trova la sua più compiuta affermazione; è infatti in tale ambito che lo stesso viene espressamente inquadrato nell'eterno dibattito in merito alla dicotomia tra libertà individuale e intervento pubblico, nell'ambito del quale si pone come "giusto mezzo" (in senso aristotelico) tra le due posizioni estreme.

di Stato, sez. V, 6 ottobre 2009, n. 6094, ove è stato sancito che «Il principio di sussidiarietà orizzontale (art. 118, ult. comma, Cost.) è un principio – non solo politico ma giuridico di primario rilievo nell'ordinamento nazionale e sicuramente invocabile innanzi al giudice amministrativo come parametro di proporzionalità e ragionevolezza ma solo ai fini – di determinazione dei confini fra sfera pubblica e sfera privata. Tale principio, si ritiene, sarebbe stato violato se l'amministrazione si fosse indotta a privilegiare altre amministrazioni pubbliche in luogo di esponenti del terzo settore perfettamente in grado di svolgere una determinata funzione sociale, ma non può essere un principio idoneo a discriminare un esponente del terzo settore rispetto ad un altro».

La sentenza è pubblicata in *Foro amm.*, n. 12, 2009, p. 2909 ss., con nota di GIGLIONI, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nel diritto amministrativo e la sua applicazione*.

⁵² V. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, *passim*, il quale suggerisce il ripensamento del sistema tributario italiano alla luce del principio di sussidiarietà e mette in evidenza come a tale principio siano stati ispirati alcuni recenti disegni di legge ed interventi legislativi, come la De-Tax, l'ampliamento della quota di deducibilità delle liberalità in favore delle associazioni, la destinazione dell'"otto per mille" (poi divenuto "cinque per mille") per il non-profit.

⁵³ L'osservazione è tratta dal saggio di ANTONINI, *op. cit.*, p. 65. Si veda al riguardo, ARISTOTELE, *Etica Nicomachea*, VI, 8, 1142a 9 «Il bene dell'individuo non può certo sussistere senza amministrazione familiare e senza costituzione politica».

⁵⁴ V. TOMMASO D'AQUINO, *De Regno ad Regem Cypri*, I, 1, 1-99: «Il singolo individuo, tuttavia, non è in grado di procurarsi tutto da solo: un uomo che fosse solo, non ce la farebbe da sé a sopravvivere; è dunque un'esigenza dell'uomo quella di vivere in società con molte altre persone [...] associato così che secondo natura l'uomo vive in una società composta da molte persone, sorge l'esigenza che tra gli uomini ci sia qualcuno che governi la comunità».

Pur essendo *ab antiquo* presente nel pensiero cattolico, la sussidiarietà trova una sua chiara collocazione nel dibattito filosofico politico nell'anno 1891, con la prima Enciclica sociale, la *Rerum novarum* di Leone XIII⁵⁵. È tuttavia nel 1931, con la *Quadragesimo anno* di Pio XI, che si rinviene la sua formulazione più completa, laddove si afferma la celebre formula secondo la quale «siccome è illecito togliere agli individui ciò che essi possono compiere con le forze e l'industria propria per affidarlo alla comunità, così è ingiusto rimettere a una maggiore e più alta società quello che dalle minori e inferiori comunità si può fare. Ed è questo insieme un grave danno e uno sconvolgimento del retto ordine della società; perché l'oggetto naturale di qualsiasi intervento della società stessa è quello di aiutare in maniera suppletiva le membra del corpo sociale, non già distruggerle e assorbirle»⁵⁶.

È facile distinguere, nelle parole appena riportate, la presenza di ambedue le dimensioni, orizzontale e verticale della sussidiarietà, come recepite nella Carta costituzionale.

A proposito della prima dimensione, la dottrina sociale della Chiesa chiarisce ulteriormente che la sussidiarietà deve essere intesa non solo in senso positivo, ovvero come aiuto economico, istituzionale, legislativo offerto alle entità sociali più piccole, ma anche in senso negativo, come obbligo di astensione dello Stato «da quanto restringerebbe, di fatto, lo spazio vitale delle cellule minori ed essenziali della società»⁵⁷.

Sembra dunque che l'introduzione nella Carta costituzionale di norme che recepiscono il principio di sussidiarietà consenta di utilizzare tale principio, di matrice etica, per l'interpretazione delle norme giuridiche vigenti.

Come si vedrà con maggiore dettaglio più avanti, notevole può essere la sua influenza nell'ambito del diritto tributario, laddove si tenga conto che il sistema impositivo di uno Stato "sussidiario" dovrebbe essere strutturato in modo da realizzare un "giusto mezzo" tra la logica di matrice liberista (viziata per difetto) che giustifica il tributo essenzialmente come "corrispettivo" dei servizi pubblici offerti al cittadino ed è perciò mal disposta ad accettare l'idea dell'imposta progressiva, espressione della solidarietà e della giustizia sociale, e la logica socialista (viziata per eccesso) che, d'altro verso, assegnan-

⁵⁵ V. LEONE XIII, Lett. enc. *Rerum novarum*, p. 6: «Non v'è ragione di ricorrere alla provvidenza dello Stato perché l'uomo è anteriore allo Stato: quindi prima che si formasse il civile consorzio egli dovette aver da natura il diritto di provvedere a sé stesso». Si veda anche *ibidem*, 28: «Se dunque alla società o a qualche sua parte è stato recato o sovrasta un danno che non si possa in altro modo riparare o impedire, si rende necessario l'intervento dello Stato».

⁵⁶ V. PIO XI, Lett. enc. *Quadragesimo anno*, 80.

⁵⁷ V. PONTIFICIO CONSIGLIO DELLA GIUSTIZIA E DELLA PACE, *op. cit.*, p. 186.

do spazi eccessivi al potere governativo, tende ad incrementare a dismisura le spese pubbliche che devono poi essere finanziate con tributi sempre più onerosi e vessatori, i quali, alla lunga, reprimono la libertà individuale.

Si deve ora passare alla trattazione del principio di partecipazione.

Anche in questo caso si tratta di un principio morale che è senza dubbio parte integrante ed essenziale della forma di governo disegnata dalla Costituzione e che, con specifico riguardo al diritto tributario, è sancito dall'art. 23 Cost., per il quale «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta, se non in base alla legge».

Che il diritto di partecipazione democratica diretta o, almeno, indiretta degli individui alle scelte pubbliche abbia fondamento etico e filosofico è talmente ovvio che non ha bisogno di dimostrazione.

Ancorché si usi collocare l'origine del principio di partecipazione in materia fiscale nella previsione "positiva" contenuta nella *Magna Charta Libertatum* del 1215⁵⁸, di Giovanni Senzattera, condensata nella celebre formula «*no taxation without representation*», è noto che questo fu solo uno dei diversi esempi di statuti con i quali, nel corso del Medioevo, si limitavano i poteri fiscali⁵⁹.

In realtà il diritto di partecipazione democratica alle scelte più importanti per la società, del quale la partecipazione alla determinazione delle imposte è una specificazione, era avvertito come questione morale sin dai tempi più antichi.

Si può, ancora una volta, fare riferimento ad Aristotele che nella *Politica* manifesta la sua propensione per la *politia* (democrazia nel linguaggio corrente)⁶⁰, nella quale tutti i capifamiglia possono partecipare al governo della

⁵⁸ E, in particolare, nel punto n. 12 di questo documento, per il quale «*Nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro, nisi per commune consilium regni nostri, nisi ad corpus nostrum redimendum, et primogenitum filium nostrum militem faciendum, et ad filiam nostram primogenitam semel maritandam, et ad hec non fiat nisi racionabile auxilium; simili modo fiat de auxiliis de civitate London*».

⁵⁹ V. ADAMS, *For Good and Evil. L'influsso della tassazione nella storia dell'umanità*, trad. it., Macerata, 2005, p. 210, il quale riporta che la Magna Charta non era un documento nuovo o insolito e che esso trasse origine dai cospicui aumenti dello scutaggio decisi da Giovanni Senzattera tra il 1204 e il 1214. Lo scutaggio (*scutagium*), riporta l'Autore, era una sorta di imposta sostitutiva del servizio militare a favore del re, al quale i cavalieri erano obbligati. Infatti, i cavalieri potevano sollevarsi dall'obbligo di prestare il servizio pagando lo scutaggio. L'*auxilium* era invece una prestazione pecuniaria richiesta dal re per fare fronte a spese straordinarie.

⁶⁰ In tal senso, v. l'introduzione di LAURENTI alla *Politica*, di ARISTOTELE, Roma-Bari, 1992, p. XVII.

città mediante l'elezione ed il sorteggio delle cariche e delle magistrature e deliberare nelle assemblee⁶¹. Egli poi ne *La costituzione degli ateniesi* riferisce della vigenza, già nel quarto secolo a.C., di un sistema partecipativo indiretto in materia tributaria, che sembra somigliare a quello applicato ai nostri giorni più di quanto non vi somigli il sistema stabilito dalla Magna Charta⁶².

La rilevanza morale del diritto di partecipazione – a prescindere da formali statuizioni – è stata elaborata anche, nel periodo della tardoscolastica, da Juan de Mariana, che poggiò su basi etiche l'affermazione per la quale «se il re non è il padrone dei beni dei privati, non può disporre (in tutto o in parte) senza il consenso del proprietario» e, conseguentemente, «il re non può fare cose che danneggino gli individui (intendo portar via i loro averi o parte di essi) senza il loro consenso»⁶³.

Il principio di partecipazione, inteso con estensione più ampia del solo diritto di voto, è stato poi espressamente collegato al principio di sussidiarietà nella dottrina sociale della Chiesa, ove si osserva che «caratteristica conseguenza della sussidiarietà è la partecipazione, che si esprime, essenzialmente, in una serie di attività mediante le quali il cittadino, come singolo o in associazione con altri, direttamente o a mezzo di propri rappresentanti, contribuisce alla vita culturale, economica, sociale e politica della comunità

⁶¹ V. ARISTOTELE, *Politica*, III, 1, 1275b 19-20: «cittadino è chi ha la facoltà di partecipare alle cariche di consigliere e di giudice».

⁶² V. ARISTOTELE, *La costituzione degli ateniesi*, II, 47, dove si osserva che le imposte erano stabilite da dieci "poleti", unitamente al tesoriere dei fondi militari e ai tesoriere incaricati delle feste. I poleti, erano qualificati da Aristotele come "magistrati", nel senso di titolari di un pubblico ufficio ("magisterium") ed erano rappresentanti diretti del popolo, essendo scelti mediante sorteggio (così come i componenti del Consiglio), uno per ciascuna tribù. I tributi erano dunque fissati da rappresentanti del popolo, secondo le esigenze di gettito dichiarate dai soggetti responsabili delle principali spese pubbliche.

Nella Magna Charta, invece, la delibera di nuovi tributi, in linea con l'assetto medievale della società, era affidata ai nobili e ai prelati di rango più elevato e non certo a rappresentanti del popolo. Si veda, al riguardo, il punto 14 dello Statuto (traduzione nostra): «14. Per ottenere il generale consenso per l'imposizione di un "auxilium", eccettuati i tre casi sopra specificati, o di uno "scutagio" faremo convocare con nostre lettere gli arcivescovi, i vescovi, gli abati, i conti ed i maggiori baroni, e faremo emettere da tutti i nostri sceriffi e balivi una convocazione generale di coloro che possiedono terre direttamente per nostra concessione, in un dato giorno, affinché si trovino, con preavviso di almeno quaranta giorni, in un determinato luogo; e in tutte le lettere di convocazione ne indicheremo la causa; quando sarà avvenuta la convocazione, nel giorno stabilito si procederà secondo la risoluzione di coloro che saranno presenti, anche se non tutti i convocati si saranno presentati».

⁶³ In tal senso, v. CHAFUEN, *Cristiani per la libertà. Radici cattoliche dell'economia di mercato*, trad. it., Macerata, 2007, p. 55.

civile cui appartiene»; essa è «uno dei pilastri di tutti gli ordinamenti democratici, oltre che una delle maggiori garanzie di permanenza della democrazia»⁶⁴.

In tale contesto, la realizzazione del principio in parola non comporta soltanto l'esercizio del diritto di voto, ma anche che «i soggetti della comunità civile, ad ogni livello, siano informati, ascoltati e coinvolti nell'esercizio delle funzioni da essa svolte» e che vengano, altresì, superati gli ostacoli burocratici, culturali, giuridici e sociali all'effettiva partecipazione⁶⁵.

Può, pertanto affermarsi che la violazione del principio di partecipazione, in materia tributaria, sia ingiusta, oltre che illegittima e che, per il rispetto del canone in parola, almeno sotto un profilo etico, non è sufficiente che gli elementi essenziali dei tributi vengano stabiliti «in base alla legge», ma è altresì necessario almeno garantire la più completa informazione del cittadino-contribuente⁶⁶, la semplificazione del sistema in modo da renderlo massimamente trasparente⁶⁷, l'educazione del contribuente alla comprensione delle nozioni fondamentali del sistema fiscale, al fine di minimizzare la c.d. illusione finanziaria⁶⁸.

Ovviamente la partecipazione, come da un lato non deve difettare ma essere effettiva, ovvero *adeguata*, dall'altro lato non può estendersi sino al punto da ostacolare le decisioni fiscali, poiché sarebbe, in tal caso, viziata per eccesso, ovvero *sproporzionata*. È in quest'ottica che trovano fondamento non solo giuridico, ma anche e soprattutto etico disposizioni, come l'art. 75 Cost. che non ammette il *referendum* per le leggi tributarie.

Si procederà, infine, a considerare il principio di solidarietà.

Si tratta, anche in questo caso, di un principio che trova fondamento non solo nella Costituzione (v. art. 2 Cost. e, in materia tributaria, il combinato disposto di detto articolo con l'art. 53, comma 1, Cost., che stabilisce il prin-

⁶⁴ V. PONTIFICIO CONSIGLIO DELLA GIUSTIZIA E DELLA PACE, *op. cit.*, pp. 189 e 190.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 190.

⁶⁶ In tal senso può essere inquadrato l'art. 5 della L. n. 212/2000 (c.d. «Statuto dei diritti del contribuente»), il quale prevede l'obbligo, posto a carico dell'Amministrazione finanziaria, di porre in essere varie iniziative volte ad assicurare la più completa informazione del contribuente.

⁶⁷ Sul tema, per tutti, GRASSI-DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario: i rapporti tra fisco e contribuente*, Padova, 1999, *passim*.

⁶⁸ Il fenomeno dell'illusione finanziaria è stato esaminato in tempi non recenti da PUVIANI, *Teoria dell'illusione finanziaria*, Palermo, 1903, *passim* e consiste nell'inesatta percezione dei contribuenti in merito all'effettivo carico impositivo sopportato. Essa può essere ridotta o eliminata attraverso la corretta informazione e la trasparenza.

cipio di capacità contributiva, nonché l'art. 53, comma 2, che riguarda la progressività del sistema), ma altresì nell'etica.

Ancora una volta, le radici di questo principio si trovano nell'etica aristotelica, ove si identificava la giustizia con la realizzazione non soltanto del bene individuale, ma anche di quello comune⁶⁹.

Anche in questo campo, per l'equilibrata prospettazione del problema sotto il profilo morale, va menzionata la dottrina sociale della Chiesa, nella quale si scorge chiaramente l'influenza del pensiero antico appena richiamato, laddove si afferma che la solidarietà «è la determinazione ferma e perseverante di impegnarsi per il bene comune: ossia per il bene di tutti e di ciascuno, perché tutti siano veramente responsabili di tutti»⁷⁰.

In quest'ottica un sistema solidale deve «riconoscere nell'insieme dei legami che uniscono gli uomini e i gruppi sociali tra loro, lo spazio offerto alla libertà umana per provvedere alla crescita comune, condivisa da tutti»⁷¹.

Pure in questo campo, sembra, la Chiesa si colloca in una posizione "di mezzo" tra il pensiero marcatamente liberale, secondo il quale non occorre che l'individuo si preoccupi della solidarietà, poiché il bene comune viene realizzato per così dire, *automaticamente*, dalla "mano invisibile", nel momento in cui ciascuno persegue la realizzazione del proprio personale benessere⁷² e il pensiero socialista, che attribuisce allo Stato, perciò detto "paternalistico", ogni iniziativa volta a realizzare una presunta solidarietà che viene, perciò, spesso percepita come "obbligatoria", anziché davvero deside-

⁶⁹ V. ARISTOTELE, *Etica Nicomachea*, V, 1, 1129b 18 ss. «chiamiamo giusto ciò che produce e custodisce per la comunità politica la felicità e le sue componenti» e pertanto «Nella giustizia è compresa ogni virtù». Ed è virtù perfetta perché chi la possiede può esercitare la virtù anche verso gli altri e non solo verso se stesso».

⁷⁰ V. GIOVANNI PAOLO II, Lett. enc. *Sollicitudo rei socialis*, p. 38.

⁷¹ V. PONTIFICIO CONSIGLIO DELLA GIUSTIZIA E DELLA PACE, *op. cit.*, p. 194.

⁷² V. SMITH, *La ricchezza delle nazioni*, Roma, 1995, p. 391: «Siccome quindi ogni individuo si sforza, nella misura del possibile, di impiegare il suo capitale a sostegno dell'attività produttiva nazionale, e di dirigere quindi tale attività in modo che il suo prodotto possa avere il massimo valore, ogni individuo opera necessariamente per rendere il reddito annuo della società il massimo possibile. In effetti egli non intende, in genere, perseguire l'interesse pubblico, né è consapevole della misura in cui lo sta perseguendo. Quando preferisce il sostegno dell'attività produttiva del suo paese invece di quella straniera, egli mira solo alla propria sicurezza e, quando dirige tale attività in modo tale che il suo prodotto sia il massimo possibile, egli mira solo al suo guadagno ed è condotto da una mano invisibile, in questo come in molti altri casi, a perseguire un fine che non rientra tra le sue intenzioni». È evidente, dalla lettura di questo brano, che l'Autore identifica il bene comune con il "reddito annuo della società".

rata e provoca pertanto tentativi di sottrazione all'imposizione, con i conseguenti ampiamente diffusi fenomeni di elusione ed evasione fiscale.

Si evince, in tale prospettiva, un collegamento tra la solidarietà e la sussidiarietà, che consente di affermare, per quanto attiene ai profili fiscali, che non è sufficiente – affinché sia correttamente improntato al principio di solidarietà, nel senso etico qui esaminato – che il sistema tributario possieda il connotato della progressività *tout court*, nel senso di *qualunque* progressività.

Deve, invero, trattarsi di una progressività *giusta*, che non sia attenuata al punto da perdere la funzione solidaristica (in tal caso sarebbe viziata per difetto) e neppure talmente accentuata (e perciò viziata per eccesso) da trasformarsi nello strumento perverso di uno stato-padrone il quale, livellando le ricchezze, comprime la libertà del cittadino sostituendosi *in toto* allo stesso nello svolgimento di iniziative di solidarietà che, in virtù del principio di sussidiarietà orizzontale, dovrebbero essere a questi attribuite in via preferenziale.

Completata questa breve rassegna dei principali precetti costituzionali che hanno il loro fondamento su questioni etiche di antica elaborazione nella storia del pensiero umano, si deve evidenziare come nell'esame sopra svolto si sia tenuto conto dell'impostazione metodologica elaborata nel paragrafo 2. Si sarà notato, infatti, come sussidiarietà, partecipazione e solidarietà siano state considerate alla luce di un criterio di eguaglianza verticale, nel senso sopra affermato, cioè di un criterio volto ad individuare il "giusto mezzo" tra le diverse soluzioni che possono presentarsi come viziate per difetto e dunque inadeguate, ovvero per eccesso e dunque sproporzionate.

È questo il criterio proprio della prudenza, assistita dalla *recta ratio* (ragionevolezza), che davvero in tal modo diviene – come già intuito dalla dottrina, seppur nel quadro giuspositivista⁷³ – principio immanente e presupposto, che, come tale, non ha bisogno di espressa enunciazione formale.

4. *Le funzioni del diritto tributario sostanziale: acquisitiva, redistributiva, promozionale*

Se è vero che fase essenziale dell'analisi etica di cui si è delineata la metodologia è l'individuazione dei fini cui le norme o, meglio, i sistemi di norme, sono preordinati, occorre stabilire quali sono gli scopi pertinenti al fenomeno giuridico fiscale, per indagare in ordine all'adeguatezza e proporzionalità

⁷³ Si fa riferimento a LUTHER, cit. *supra*, nota 40.

di detti scopi rispetto a quelli, superiori, cui la stessa disciplina tributaria è orientata.

Fine primo ed essenziale del diritto tributario è quello “acquisitivo”⁷⁴, nel senso che il tributo è istituito e applicato per procurare risorse all’apparato pubblico, affinché questo possa funzionare e produrre i beni e i servizi di sua competenza (secondo un elenco che può essere più o meno esteso, a seconda della vigente concezione dello Stato, ma che per tutti, salve poche eccezioni⁷⁵, include l’elaborazione delle leggi, l’amministrazione della giustizia, l’ordine pubblico e altri servizi pubblici, definiti “puri” nel linguaggio degli economisti). Potrebbe affermarsi che questo scopo è il primo e il più antico per il quale i sistemi fiscali sono stati concepiti e applicati, essendo essenziali per l’esistenza dello Stato e per l’attività di governo.

L’acquisizione di risorse può atteggiarsi in modo diverso nelle varie forme di Stato. Negli Stati assoluti medievali, nei quali le risorse materiali e umane presenti nel territorio appartenevano alla Corona (c.d. Stato patrimoniale), essa era finalizzata all’accrescimento della ricchezza del Sovrano; nello stato di diritto, invece, l’acquisizione coattiva di risorse finanziarie è tendenzialmente giustificata dall’esigenza di finanziare la spesa pubblica, la quale è orientata, direttamente o indirettamente, al perseguimento degli interessi dei cittadini-contribuenti.

Se la funzione acquisitiva ha caratterizzato in modo quasi esclusivo, per secoli, la maggior parte dei sistemi tributari, a partire dagli ultimi anni dell’800, come reazione agli squilibri prodotti dalla rivoluzione industriale, gli Stati hanno iniziato a occuparsi non soltanto della produzione di beni e servizi pubblici, ma anche di rimuovere le diseguaglianze sociali ed economiche.

Si è fatta, così, avanti l’idea che i sistemi tributari dovessero perseguire, oltre ai tradizionali fini acquisitivi, anche fini redistributivi. Essi dovevano, in particolare, essere strutturati in modo da realizzare un’attenuazione delle differenze tra cittadini, assoggettando i più ricchi ad un prelievo fiscale più che proporzionale rispetto a quello applicato ai meno abbienti. In questo contesto si sono affermate le teorie marginaliste, dalle quale ha tratto origine il principio di progressività dell’imposizione, attraverso il quale viene effettuata la redistribuzione in campo fiscale.

⁷⁴ La identificazione degli scopi del diritto tributario in acquisitivo, distributivo e promozionale è stata già proposta da chi scrive in altro lavoro, al quale sia consentito rinviare: DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, p. 13.

⁷⁵ Alcuni illustri Autori giungono, invero, ad opporsi all’esistenza dello Stato (Rothbard) o a predicare l’esistenza di uno Stato minimo (Nozick).

L'influenza di questa idea è stata tale che è oggi comunemente accettata l'inclusione della redistribuzione della ricchezza, tra gli obiettivi dei sistemi tributari⁷⁶.

In tale ottica il sistema fiscale non è più orientato soltanto alla produzione di beni e servizi pubblici, ma anche – e, si potrebbe affermare, soprattutto – all'adempimento di un dovere di solidarietà sociale.

È nell'ambito della fase immediatamente successiva, e cioè della diffusione del c.d. *welfare state*, che va invece inquadrato un terzo fine del diritto tributario, il quale è nato in concomitanza dell'inclusione, tra gli obiettivi della finanza pubblica, dell'obiettivo c.d. della "stabilità e sviluppo economico", che gli stati occidentali hanno iniziato a perseguire dopo il successo delle teorie keynesiane e post-keynesiane e della finanza funzionale.

Si tratta del fine promozionale, che presuppone la realizzazione di politiche di stabilità e sviluppo, nel settore tributario, attraverso la diffusa introduzione di agevolazioni e penalizzazioni⁷⁷, utili a incoraggiare o scoraggiare lo svolgimento di determinate attività. È indubbio che tali istituti – i quali, nell'ambito degli studi giuridici, hanno trovato una propria collocazione teorica nel più ampio fenomeno della c.d. "funzionalizzazione del diritto"⁷⁸ – permeino oggi, in Italia, l'intero ordinamento tributario.

La dottrina, prevalentemente, tende ad affermare che le norme agevolative e penalizzanti debbano ritenersi ispirate a logiche "extra-fiscali"; tale visione è probabilmente condizionata dalla tradizionale preponderanza della logica acquisitiva e redistributiva in ambito tributario. Se si condivide quanto sin qui considerato potrebbe, invece, ritenersi che l'orientamento delle condotte individuali attraverso premi e penalità sia suscettibile ormai di essere parimenti annoverato tra gli scopi che gli Stati ordinariamente perseguono, in modo esplicito e diretto, attraverso il sistema fiscale.

Può dunque concludersi che l'acquisizione, la distribuzione e la promozione costituiscono scopi, che potrebbero definirsi "primari", del diritto tri-

⁷⁶ V., per tutti, STEFANI, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1999, p. 43 ss.

⁷⁷ Nel fine promozionale vanno inquadrate non solo le agevolazioni, ma anche le penalizzazioni. Ed infatti si può promuovere lo svolgimento di certe attività, agevolando chi le compie o penalizzando chi non le compie. Correlativamente, si può promuovere l'astensione dallo svolgimento di certe attività, penalizzando chi le compie o agevolando chi non le compie.

⁷⁸ I principali scritti dell'illustre Autore sull'argomento sono raccolti in BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione*, Roma, 2007, *passim*. Per l'inquadramento del fenomeno agevolativo fiscale nell'ambito degli studi sulla funzione promozionale del diritto si consenta di rinviare ancora a DAGNINO, *op. cit.*, p. 23 ss. e la bibliografia ivi citata.

butario. Le norme tributarie sostanziali possono essere ricondotte a uno o più di questi obiettivi.

Occorre considerare che esistono, però, anche altre aree dell'ordinamento tributario (riconducibili al profilo c.d. "dinamico", della materia, in contrapposizione con il profilo c.d. "statico", nel quale rientra il diritto tributario sostanziale⁷⁹) che non sono immediatamente riconducibili ai predetti scopi. Si fa riferimento alle norme fiscali amministrative (il cui fine è organizzare l'attività dell'Amministrazione finanziaria, ivi inclusi l'accertamento e la riscossione), a quelle sanzionatorie (che hanno la funzione di punire, nonché fungere da deterrente), a quelle processuali (che svolgono il ruolo di regolare la giustizia tributaria).

Ebbene, le menzionate funzioni possono essere considerate "secondarie", non nel senso che sono meno importanti di quelle "primarie", ma nel senso che sono strumentali rispetto ad esse. Ed infatti l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, il processo, servono a garantire il funzionamento del sistema tributario; se non vi fossero tributi da prelevare sarebbe del tutto inutile l'attività amministrativa, il processo, le sanzioni.

Ciò posto, si deve osservare che i menzionati fini primari e secondari possono essere realizzati attraverso norme giuridiche che vanno esaminate non solo sul piano della loro validità formale, ma anche sui paralleli piani economico (dell'efficienza e dell'efficacia) ed etico (dell'equità/giustizia).

Ad esempio, la redistribuzione può essere realizzata attraverso norme giuridiche formalmente valide, nel senso che sono state regolarmente approvate dal Parlamento e promulgate, ed economicamente efficienti ed efficaci, nel senso che riescono a raggiungere il risultato voluto con il minore dispendio di risorse possibile, ma ciononostante può dare luogo a risultati ingiusti, perché eccessiva e, quindi suscettibile di scoraggiare la produzione di ricchezza da parte dei singoli o, al contrario, troppo blanda, e quindi insufficiente per l'attenuazione degli squilibri sociali esistenti.

Lo stesso vale per l'acquisizione, che può essere ingiusta per eccesso, quando spinge i cittadini al di sotto della quantità di ricchezza necessaria per il loro sostentamento, ovvero per difetto, quando non è sufficiente a procurare a uno Stato ben amministrato le risorse necessarie al suo funzionamento.

Per quanto concerne le funzioni "secondarie", può prendersi in considerazione, a titolo esemplificativo, l'emblematico settore della riscossione dei tributi. Un legislatore che persegue l'obiettivo dell'efficacia della riscossione, senza prendere in considerazione le rilevanti questioni etico-giuridiche

⁷⁹ V. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2009, *passim*.

ad essa connesse tenderà ad introdurre disposizioni che potranno essere percepite dai contribuenti come eccessivamente repressive e pertanto non soltanto politicamente sconvenienti, ma anche e soprattutto ingiuste.

Considerati gli obiettivi del presente lavoro, ci si limiterà a svolgere, di seguito, alcune sintetiche considerazioni su alcune tradizionali questioni di etica fiscale, esaminandole in relazione ai fini che sono stati qui definiti "primari".

5. Alcuni temi di etica giuridica fiscale

Si è affermato che l'acquisizione coattiva di ricchezza, la distribuzione del carico fiscale e la promozione di attività umane, mediante norme giuridiche tributarie, sono tutti fini eticamente condivisibili, in astratto, perché indubbiamente orientati, direttamente o indirettamente, al perseguimento del bene comune.

L'accettazione, in astratto, dei fini primari non esaurisce l'analisi etica ma, anzi, ne costituisce il punto di partenza.

Ciò che appare decisivo e meritevole di approfondimento sono, invero, le modalità con le quali detti fini vengono perseguiti, analisi questa che richiede di estendere l'indagine alle problematiche concrete ed applicative. Infatti, ferma restando la condivisibilità etica di un fine, è quando si passa all'esame dello strumento utilizzato per il suo pratico perseguimento che va colto il limite, superato il quale si passa dal "giusto" all'"ingiusto", superato il quale, cioè, il fine "giusto" viene perseguito con una norma "ingiusta", perché ad esempio sproporzionata (ingiusta per eccesso) o inadeguata (ingiusta per difetto) rispetto all'obiettivo.

Ci si propone di dedicare altri scritti all'analisi delle singole problematiche etiche del diritto tributario, secondo la metodologia sopra descritta; in questa sede, allo scopo di delineare la proiezione pratica dell'indagine teorica sin qui condotta, si tratteranno i contorni di alcune questioni che appaiono particolarmente significative.

Si tratterà, in primo luogo, di alcuni temi connessi alla realizzazione della funzione acquisitiva.

Affermare, in astratto, che è eticamente condivisibile il fine di procurare ricchezza all'Erario non ci dice granché in merito al grado di giustizia di un certo sistema tributario.

Ciò che occorre capire è come, concretamente, viene realizzato il fine acquisitivo e, in particolare, il *quantum* e il *quomodo* dell'acquisizione.

Per quanto concerne il *quantum*, è evidente che un'imposizione troppo

bassa può sconfinare nell'ingiustizia ed essere perciò da respingere, in quanto contrastante con il principio etico (ed anche giuridico, v. *supra*, par. 3) di solidarietà. Se infatti il sistema prevede un'acquisizione eccessivamente limitata, tale da non consentire allo Stato di produrre un sufficiente livello di servizi pubblici, i più poveri si sentiranno vittime della diseguaglianza, con conseguenti probabili reazioni che, come la storia insegna (criterio etico della *memoria*), possono portare a stravolgimenti dell'ordine sociale, minando l'esistenza stessa dello Stato.

Il limite minimo di imposizione non sembra possa essere stabilito in astratto, ma andrebbe valutato in concreto, caso per caso, tenendo conto delle caratteristiche della società nel determinato momento storico in cui essa si trova, secondo quanto predicato dal criterio etico della *circumspetio*. Infatti l'individuazione del livello minimo può essere influenzata da vari elementi particolari come, ad esempio, il livello di servizi pubblici di cui una certa società è abituata a beneficiare, le ricchezze prodotte dallo sfruttamento dei beni patrimoniali dello Stato (che consentono, ad esempio, ad alcuni paesi produttori di petrolio, di tenere bassa l'imposizione), il grado di diseguaglianza esistente tra i cittadini e il livello medio della ricchezza privata (di talché una società con una forte classe media avrà bisogno di meno solidarietà, rispetto ad una società nella quale la ricchezza è concentrata in mano a pochi).

È parimenti ingiusta un'imposizione eccessivamente elevata, perché contrastante con il principio etico (e giuridico, v. *supra*, par. 3) di sussidiarietà.

Si è, infatti, osservato che tale principio, se considerato nella sua dimensione orizzontale, presuppone che lo Stato, nel perseguire la realizzazione del bene comune, deve mantenere un ruolo suppletivo e non sostitutivo, rispetto alla libertà individuale.

Se l'acquisizione di risorse da parte del settore pubblico a carico del settore privato diviene eccessiva lo Stato perde la sua funzione di *auxilium* e inizia ad occupare settori nei quali i privati potrebbero operare con successo. In tal modo, col tempo, lo Stato diviene paternalista e smorza l'iniziativa dei cittadini, fino a sopprimere il loro naturale anelito all'auto-realizzazione.

Alcuni illustri giuristi, consapevoli dei rischi di un alto livello di tassazione, si sono fatti carico di identificare dei limiti legali all'imposizione⁸⁰. Limiti che, in alcuni paesi, com'è stato osservato, sono contenuti persino nella Carta costituzionale⁸¹.

⁸⁰ V. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 89 ss.

⁸¹ V. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 126 ss.

In giurisprudenza sono state oggetto di un attento dibattito le celebri pronunce con le quali la Corte costituzionale tedesca ha fissato i limiti del prelievo tributario⁸², giungendo a stabilire che la pressione fiscale non dovrebbe superare la metà del reddito individuale⁸³, poiché «il risparmio fiscale viene prima dell'assistenza sociale» (*Steuerversicherung geht vor Sozialleistung*).

È certamente lodevole l'intento di individuare limiti giuridici obiettivi, generalmente validi, alla pressione fiscale. Da un punto di vista strettamente etico, il problema, però, non sembra suscettibile di essere risolto in astratto; piuttosto, ancora una volta, in conformità con i predicati dell'etica pratica, la corretta soluzione deve essere ricercata in concreto.

Affermare che sia corretto imporre un limite al prelievo fiscale valido per tutti significa, infatti, rinunciare a tenere in considerazione le circostanze (*circumspetio*) che, caso per caso, possono indurre a formulare diverse valutazioni.

Ad esempio, se il limite del 50% può essere ragionevole per coloro che appartengono alla fascia medio-alta della popolazione, lo stesso limite non appare efficace nei confronti delle fasce più deboli, le quali, possedendo redditi prossimi alla soglia del minimo vitale, percepirebbero come un'enorme ingiustizia la sottrazione della metà del loro già esiguo reddito.

D'altra parte, per soggetti estremamente facoltosi e magari titolari di redditi c.d. "fondati", potrebbe forse anche giustificarsi un qualche, non elevato, superamento della soglia della metà, poiché nei confronti di essi non sembra sussistere, per tale via, il timore di violare il principio di sussidiarietà dell'assistenza statale rispetto all'iniziativa privata.

Può dunque ritenersi, in linea di massima, che la fissazione di un tetto generale alla tassazione, non potendo collocarsi ad un livello soddisfacente per proteggere l'interesse dei meno abbienti, non produrrebbe particolari benefici per questi ultimi e costituirebbe, in fin dei conti, una forma di tutela dal potere pubblico limitata ai più ricchi.

⁸² V. le sentt. 29 maggio 1990, n. 82/60 e 10 novembre 1998, n. 1852-3/97 sul minimo vitale.

⁸³ V. sent. n. 5/1995, dove si afferma «l'imposta patrimoniale può perciò aggiungersi solamente alle restanti imposte sul reddito, nella misura in cui l'onere totale del reddito fiscalmente dovuto rimane, considerando le entrate, i costi detraibili e altri sgravi, in prossimità di una divisione a metà tra pubblico e privato ed evita ricavi imponibili che contrastino con una divisione di onere, prevista da una aliquota equa, secondo quanto prevede il criterio della capacità di prestazione finanziaria». Sul punto si veda ANTONINI, *op. cit.*, p. 128 ss.

Alla luce della descritta importanza delle circostanze concrete, al fine di stabilire la giusta soglia di imposizione, sembra forse preferibile, sotto il profilo etico, rinunciare all'idea di individuare un limite generale ed astratto.

Sin qui si sono svolte considerazioni attinenti i profili quantitativi della funzione acquisitiva; si farà, di seguito, riferimento al *quomodo*.

Sotto tale profilo vengono in rilievo, ad esempio, le modalità di riscossione dei tributi, nel cui ambito i due possibili antitetici approcci sono quello ispirato a valorizzare la volontà del debitore, inducendolo al pagamento spontaneo e quello ispirato alla coazione dello stesso.

Sistemi di riscossione basati esclusivamente sulla volontà hanno il pregio di non vessare il contribuente, ma potrebbero difettare, se non correttamente implementati, in punto di efficacia; sistemi basati su un eccesso di coazione creano, storicamente, malcontento sociale ed evasione. Potrebbe pertanto individuarsi un criterio mediano, consistente nell'esercizio della coazione soltanto in via sussidiaria, quando cioè la scarsa collaborazione da parte del debitore non consenta di realizzare la pretesa.

In alcuni casi la più moderna ed evoluta legislazione sembra ispirata ad una simile idea. In quest'ottica, ad esempio, sembra collocarsi la disposizione di cui all'art. 6, comma 5, della L. n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), che subordina alla previa comunicazione bonaria dell'errore rilevato dall'Ufficio, l'iscrizione a ruolo del credito.

In particolare, nonostante la Corte di Cassazione appaia di diverso avviso⁸⁴, sembra doversi ritenere contraria alla delineata *ratio* (e perciò non solo "immorale", ma anche illegittima) la prassi invalsa negli Uffici, secondo la quale l'omissione della comunicazione bonaria prevista dal citato comma 5 possa essere sanata dall'indicazione, contenuta nella cartella di pagamento, della possibilità di godere della prevista riduzione delle sanzioni, nel caso di pagamento spontaneo della cartella medesima entro i termini di legge.

Appare palese, sotto tale profilo, che si tratta di un aggiramento della *ratio* della richiamata disposizione, attraverso il quale gli Uffici semplificano (a loro vantaggio) la procedura prevista dalla norma, esercitando, sin da subito, il potere coattivo ed autoritativo di iscrizione a ruolo, anche quando non ce ne sarebbe bisogno e, pertanto, in violazione del citato criterio della sussidiarietà.

Si tratterà ora della funzione redistributiva.

La domanda etica, cruciale da porsi, al riguardo è: qual è il corretto grado di redistribuzione? Anche in questo caso le risposte estreme sono da scartare.

⁸⁴ V., ad esempio, Cass., 23 luglio 2010, n. 17396.

Una redistribuzione eccessivamente limitata è incompatibile con il dovere etico di solidarietà e, pertanto, rischia di creare iniquità sociali gravi e diffuso malcontento nella popolazione. D'altra parte, un'elevata redistribuzione, finalizzata ad alimentare spese pubbliche eccessive, rischia di dare vita a fenomeni di c.d. "azzardo morale" da parte di coloro che, contando di beneficiare dei sussidi, decidono di non contribuire al progresso della società; inoltre, favorisce fenomeni di evasione o di emigrazione da parte dei più agiati che trovino vessatorio il prelievo ed ingiusto finanziare chi non lavora.

Anche in questo caso la soluzione intermedia va trovata in concreto, tenendo conto dell'incidenza di ogni rilevante circostanza pratica.

Sotto la prospettiva della funzione distributiva può anche essere considerato l'istituto del condono fiscale, della cui eticità è lecito dubitare proprio perché con esso, al fine di realizzare l'interesse acquisitivo (di "fare cassa" in tempi brevi) si comprime quello distributivo sino ad annullarlo, ingenerando nella società un sentimento diffuso di ingiustizia e frustrazione, specie in capo ai contribuenti onesti.

Si dedicherà un breve cenno ai problemi sottesi alla realizzazione della funzione promozionale del diritto tributario.

Si è affermato che è giusto che il potere pubblico incentivi o disincentivi determinate condotte, al fine di perseguire la realizzazione di obiettivi sociali o economici. L'accettazione dell'obiettivo promozionale non risolve, però, i problemi legati alla quantità e alle modalità di utilizzo di tale strumento. Infatti un uso spregiudicato delle agevolazioni e delle penalizzazioni potrebbe determinare un'influenza troppo rilevante dello Stato nell'economia e distogliere risorse da settori redditizi verso settori meno redditizi, con conseguente violazione del principio di sussidiarietà orizzontale.

Il grado di eticità delle norme promozionali può essere misurato, inoltre, con riferimento alle singole disposizioni normative, in relazione ai canoni di necessità, adeguatezza e proporzionalità, i quali come dimostrato *supra*, par. 3, possiedono non soltanto una connotazione etica, ma anche giuridica⁸⁵. Se la norma non è necessaria, viene violato il principio di sussidiarietà, poiché la non necessità postula la circostanza che il fine perseguito dalla disposizione di legge poteva essere raggiunto senza l'intervento dello Stato. Se la disposizione, pur necessaria, non è adeguata, essa è ingiusta per difetto, poi-

⁸⁵ Sul fondamento giuridico di tali principi e sulla loro applicazione ad alcuni tipi di norme agevolative, denominate agevolazioni-incentivo ed agevolazioni-conferimento funzionali, si rinvia, *amplius*, DAGNINO, *op. cit.*, p. 111 ss.

ché non è di intensità e di qualità tali da indirizzare le scelte dei singoli e pertanto si rivela inutilmente derogatoria del regime generale.

Se, infine, la disposizione, non è proporzionata, essa è ingiusta per eccesso, poiché oltrepassa la soglia di ciò che è strettamente necessario per il raggiungimento del fine perseguito.