

Camilla Buzzacchi*, **La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali**, Milano, Giuffè, 2011

Il dovere che scaturisce dall'art. 53 Cost. è ormai stato inquadrato dalla dottrina costituzionalista e tributarista in termini fortemente innovativi rispetto a quello che era il senso ed il valore del concorso alle spese pubbliche nel precedente regime statutario.

Lo scenario dei rapporti fiscali antecedente la Costituzione repubblicana era caratterizzato da una logica che vedeva da un lato gli interventi impositivi dell'autorità legittimati nella misura in cui fossero suscettibili di produrre dei vantaggi ai singoli ed alla loro sfera patrimoniale; e dall'altro considerava il tributo come espressione esclusivamente di autorità, e affinché questa non fosse arbitraria era previsto il consenso dei rappresentanti popolari in sede parlamentare. Era dunque estranea a ordinamenti quale quello statutario la concezione di una responsabilità reciproca tra consociati, che invece scaturisce dalla qualificazione, nell'art. 53 della Costituzione repubblicana, del dovere tributario quale obbligo di riparto tra tutti i consociati delle spese pubbliche: e che comporta che tale dovere possa essere annoverato tra quelli inderogabili il cui adempimento l'art. 2 Cost. richiede a ciascuno per assolvere il debito di solidarietà politica, economica e sociale che è condizione necessaria ed irrinunciabile al fine del pieno sviluppo della personalità di tutti i consociati. Vi è dunque una giustificazione «comunitaria» del dovere tributario, che si fonda sul legame che esiste tra persona e comunità, cosicché il tratto rilevante di tale dovere non è da rintracciare nella posizione del contribuente, ma piuttosto nel concetto del «riparto», ovvero nell'esigenza di una distribuzione tra tutti gli appartenenti alla collettività degli oneri che discendono dall'interesse comune. La dimensione comunitaria determina l'emersione di un valore – quello dell'interesse fiscale – che, pur non essendo espressamente affermato, pervade la norma e ciò avviene secondo un chiaro orientamento solidaristico e redistributivo, se si considera l'enfasi che viene posta, più che sul «tributo», sulla nozione di «sistema tributario», che è «uno e unitario» e ispirato al criterio della progressività. Il quadro del dovere di solidarietà tributaria risulta così fondato sugli artt. 2, 3 e 53, nonché sull'art. 23 Cost.: quest'ultimo, nel sancire la riserva di legge per le prestazioni patrimoniali, sembrerebbe far dipendere il dovere tributario dal consenso del contribuente; in realtà il principio di legalità è chiamato sì a operare in senso sostanziale, ma senza legittimare una «autoimposizione», posto che il rapporto tributario rimane fondato su un preminente elemento di autorità.

A fronte di tale quadro costituzionale, lo studio prospetta l'ipotesi che vi siano fenomeni nell'ordinamento interno e in quello sovranazionale idonei ad alterare la portata comunitaria e redistributiva del dovere tributario in quanto dovere di solidarietà.

Il primo percorso di indagine è quello dei rapporti finanziari tra livelli di governo, e l'interrogativo è quello di una possibile attuazione dell'art. 119 Cost. ad opera della l. n. 42/2009 e dei decreti delegati attuativi che possa svuotare dall'interno il dovere tributario. L'analisi della riforma federalistica conduce ad evidenziare pericoli in essa insiti in relazione al mantenimento di un sistema di solidarietà economica e sociale fondato su un dovere tributario che non può e non deve essere concepito come una prestazione che grava solo su chi otterrà i benefici – in termini di servizi fruiti – finanziati con il prelievo stesso: insinuando l'idea che l'imposizione non possa essere esercitata al di fuori di una giustificazione territoriale del tributo, e che la prestazione non possa essere pretesa se non collegata ad un corrispondente servizio o beneficio da fruire. Lo scopo della riforma sembra essere infatti quello di separare la contribuzione generale, che è devoluta interamente allo Stato, da quella commutativa, da assegnare al livello regionale e locale: se così sarà, da un lato il

mantenimento in capo allo Stato del potere di imposizione farà salve le esigenze di carattere fiscale, dimostrando tuttavia la portata irrisoria della potestà tributaria degli enti territoriali; dall'altro la logica commutativa che si affermerà a livello di territorio porrà un problema di equità di distribuzione delle risorse a livello di sistema. La portata del dovere di solidarietà economica potrà risultare decisamente impoverita perché limitata entro logiche di egoismo territoriale.

Un secondo profilo di indagine è quello del particolare rapporto che intercorre tra contribuente ed amministrazione fiscale, rispetto al quale si avverte sempre più necessario il superamento di logiche di contrapposizione e l'affermazione invece di relazioni ispirate a collaborazione e reciproco affidamento. Emerge pertanto l'attenzione nei confronti delle «ragioni» del contribuente, ovvero delle sue pretese affinché l'agire dell'amministrazione fiscale sia pur sempre rispettoso delle situazioni giuridicamente tutelate dei soggetti esposti al suo potere; e più in generale, emerge l'esigenza della codificazione di regole e di principi generali e duraturi, fondativi di una più equilibrata normazione in materia tributaria. L'interesse fiscale rimane dunque interesse assolutamente preminente per l'ordinamento, ma da perseguire nel rispetto delle posizioni soggettive tutelate, la cui garanzia può d'altra parte rivelarsi vantaggiosa per la stessa massimizzazione dell'interesse fiscale.

Al tempo stesso, però, sono sorte in più occasioni situazioni di non sempre comprensibile tutela delle «ragioni» del fisco, o meglio dell'amministrazione fiscale, a dispetto di logiche di equità e di parità di trattamento dei contribuenti. L'analisi si rivolge ad alcune pratiche premiali dell'amministrazione tributaria – comunemente note come «condoni» – che sono state adottate ripetutamente e con modalità diversificate, ma che in fondo possono essere accomunate dal fatto di essere operazioni che, in nome del maggiore recupero possibile di risorse precedentemente non acquisite, presentano profili di dubbia legittimità sul piano dell'equità fiscale. Operazioni, dunque, che sembrano tradire la fiducia e l'affidamento del contribuente in vista della massimizzazione degli introiti; e che non possono non presentarsi di segno opposto rispetto alla valorizzazione delle ragioni dei contribuenti. Anche da un'equilibrata ponderazione di questi contrastanti interessi può dipendere la preservazione dell'interpretazione dell'art. 53 Cost. a cui si fa riferimento.

Infine si indaga il concetto di fiscalità dell'ordinamento europeo, che non è dotato di una propria potestà impositiva, e tuttavia è capace di incidere sulla materia tributaria. Esiste infatti un intervento regolativo dell'Unione in materia tributaria, che non crea una fiscalità propria e dunque non è espressione di un potere impositivo volto al diretto reperimento di risorse per l'ordinamento europeo: si tratta di una «fiscalità negativa», volta a preservare la neutralità economica e dunque ad evitare che i tributi condizionino le transazioni economiche e commerciali. L'imposizione tributaria non è considerata dall'Unione uno strumento funzionale alla promozione di un determinato assetto sociale, ma è preminentemente uno strumento neutrale che deve lasciare alle sole forze di mercato la realizzazione di uno sviluppo armonioso: nell'ottica comunitaria la fiscalità sembra essere vista più come un fattore distorsivo della concorrenza, da armonizzare, coordinare e controllare, che non uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo principi distributivi. La domanda è se un'impostazione così divaricata tra il sistema tributario nazionale e quello europeo contenga in sé, potenzialmente, i fattori di un indebolimento della logica sottostante al dovere di solidarietà tributaria, almeno per come è configurato dal quadro costituzionale del 1948. Vi sono tuttavia alcuni fenomeni nuovi della fiscalità europea, che prospettano una dimensione interessante del fenomeno impositivo, e che potrebbe rappresentare un'evoluzione originale del sistema tributario europeo e condurre ad un'integrazione «positiva» dei sistemi tributari nazionali. Tali sono la c.d. «fiscalità

ambientale» e, in misura meno marcata ma non irrilevante, l'utilizzo di strumenti fiscali nel quadro delle politiche per l'occupazione. In entrambi i casi l'elemento innovativo è rappresentato da una concezione alternativa del tributo, che pur non avvicinandosi al modello nazionale della fiscalità, tuttavia presenta una valenza solidaristica. Se la fiscalità dello Stato assolve primariamente funzioni redistributive, questa nuova fiscalità «di scopo» non produce risultati di riallocazione ma induce effetti solidaristici seguendo un differente percorso; ovvero individuando presupposti inediti della tassazione e perseguendo finalità di natura sociale, di cui beneficia la comunità, benché non secondo effetti redistributivi. Pare pertanto da auspicare una rivitalizzazione della portata solidaristica del dovere tributario, e non è da escludere che essa possa provenire dal contesto europeo, spesso ormai permeabile ai principi di derivazione nazionale.

**Ricercatore di Istituzioni di diritto pubblico, Università Milano Bicocca, Economia.*