

## LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 223 DEL 2012 E LA SUA IMPLICITA POTENZIALITÀ ESPRESSIVA\*

di

**Felicia Calzavara**

*(Dottore di ricerca in diritto costituzionale italiano ed europeo  
Funzionario MEF\*\*)*

17 aprile 2013

**Sommario:** **1.** Le questioni sollevate. **2.** Il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati. **3.** Decurtazione dell'indennità dei magistrati: natura tributaria. **4.** Riduzione del trattamento economico dei pubblici dipendenti: natura tributaria. **5.** Ulteriori questioni. **6.** Considerazioni sulla identificazione dei caratteri del tributo. **7.** Ragionevolezza del prelievo tributario *vs.* esigenza di contenimento della spesa. **8.** Ulteriori, interessanti, enunciazioni contenute nella sentenza n. 241 del 2012. **9.** Conclusioni.

### **1. Le questioni sollevate.**

Con la sentenza n. 223 del 2012 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di talune disposizioni del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica), convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122<sup>1</sup>.

---

\*Articolo sottoposto a referaggio.

\*\* I contenuti e le opinioni espresse sono da riferirsi esclusivamente all'autore e non impegnano in alcun modo l'istituzione di appartenenza.

<sup>1</sup> In particolare è stata dichiarata l'illegittimità:

- dell'art. 9, comma 22, nella parte in cui dispone che, per il personale di cui alla legge 19 febbraio 1981, n. 27

La sentenza appare destinata a suscitare dibattito tra gli studiosi, sia costituzionalisti che tributaristi, come segnalato da subito dalla stampa specializzata<sup>2</sup>.

Erano state sottoposte all'esame della Corte 15 ordinanze di rimessione (emesse nel corso di giudizi proposti da magistrati ordinari, contabili ed amministrativi), con le quali diversi T.A.R. avevano sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 2 e comma 22, e dell'articolo 12, comma 7 e comma 10, del citato decreto-legge n. 78 del 2010<sup>3</sup>.

La Corte ha dichiarato fondate le questioni relative all'art. 9, comma 22 e comma 2, e 12, comma 10, del citato d.l. n. 78 del 2010.

---

(Provvidenze per il personale di magistratura) non sono erogati, senza possibilità di recupero, gli acconti degli anni 2011, 2012 e 2013 ed il conguaglio del triennio 2010-2012 e che per tale personale, per il triennio 2013-2015 l'acconto spettante per l'anno 2014 è pari alla misura già prevista per l'anno 2010 e il conguaglio per l'anno 2015 viene determinato con riferimento agli anni 2009, 2010 e 2014; nonché nella parte in cui non esclude che a detto personale sia applicato il primo periodo del comma 21;

- dell'art. 9, comma 22, nella parte in cui dispone che l'indennità speciale di cui all'articolo 3 della legge n. 27 del 1981, spettante al personale indicato in tale legge, negli anni 2011, 2012 e 2013, sia ridotta del 15% per l'anno 2011, del 25% per l'anno 2012 e del 32% per l'anno 2013;

- dell'art. 9, comma 2, nella parte in cui dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3, dell'art. 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), superiori a 90.000 euro lordi annui siano ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro;

- dell'art. 12, comma 10, nella parte in cui non esclude l'applicazione a carico del dipendente della rivalsa pari al 2,50% della base contributiva, prevista dall'art. 37, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 1032 (Approvazione del testo unico delle norme sulle prestazioni previdenziali a favore dei dipendenti civili e militari dello Stato).

<sup>2</sup> Ci si riferisce, in particolare, a *La Corte è andata oltre la sua tradizionale prudenza, Il sole 24 ore* del 13 ottobre 2012, che ha raccolto le impressioni a caldo di alcuni esperti: «Valerio Onida, ex presidente della Consulta, esprime forti perplessità sul verdetto: "Il ragionamento della Corte sull'incostituzionalità del blocco degli adeguamenti retributivi dei magistrati non mi sembra del tutto convincente. Il legislatore nella sua discrezionalità aveva ritenuto di fermare temporaneamente l'adeguamento del livello retributivo, ritenendo che il livello attuale fosse tale da giustificare il sacrificio. Dire che ciò è contrario ai principi costituzionali perché attenta all'indipendenza dei magistrati mi sembra un po' eccessivo". Per Onida è inoltre "discutibile considerare il taglio dell'indennità giudiziaria come un prelievo tributario illegittimo. Se è vero che l'indennità è nata per compensare specifici oneri e pesi, di fatto si è trasformata in una voce retributiva, sia pure legata all'effettivo servizio, sulla quale il legislatore deve poter conservare un ragionevole potere. Anche se è vero che tutti questi provvedimenti impugnati erano in realtà stati assunti «in odio» alle toghe". Onida è invece del tutto "d'accordo con la censura di illegittimità per il contributo straordinario sugli stipendi più alti della Pa, non perché non si possa chiederlo, ma perché realizzava un'irragionevole discriminazione rispetto ai dipendenti privati e agli autonomi. Nelle pensioni pubbliche e private, invece, il contributo si giustifica in relazione all'elevatezza del trattamento pensionistico di soggetti che hanno usufruito di un sistema previdenziale più favorevole di quelli in vigore". Secondo Giulio Vigevani, docente della Bicocca "la Corte ha avuto il coraggio di andare controcorrente, senza abdicare alla sua funzione di controllore. È anche vero però che altre volte, in tempi di crisi, si era limitata a censurare i principi pur mantenendo un «self restraint» per salvare le norme di bilancio". Per Marco Cuniberti (Università Statale di Milano) "la pronuncia apre due scenari: lascia impregiudicata la possibilità di un'estensione «equitativa» del contributo di solidarietà «erga omnes»; ma pone già oggi un problema di tenuta del contributo, richiesto da ora solo ai pensionati"».

<sup>3</sup> In riferimento agli artt. 2, 3, 23, 24, 36, 42, 53, 97, 100, 101, 104, 108, 111, 113 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 6 CEDU.

## 2. Il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati.

In particolare, per quanto riguarda il comma 22 dell'art. 9, la fondatezza è stata dichiarata sia con riferimento alla violazione degli artt. 3, 100, 101, 104 e 108 che con riferimento alla violazione degli articoli 3 e 53 Cost..

Quanto al primo profilo, la Corte ha ritenuto che i limiti, tracciati dalla precedente giurisprudenza, entro i quali il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati possa, a certe condizioni, essere sottoposto per legge a limitazioni, risultassero irragionevolmente oltrepassati.

La Corte rievoca infatti la propria giurisprudenza<sup>4</sup> in cui ha stabilito la sussistenza di un collegamento fra la disciplina di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati ed il precezzo costituzionale dell'indipendenza dei magistrati, evidenziando che «la specificità di tale disciplina costituisce anche conseguenza del fatto che la magistratura, nell'organizzazione dello Stato costituzionale, esercita una funzione ad essa affidata direttamente dalla Costituzione. Per questa ragione, attraverso un meccanismo di adeguamento automatico del trattamento economico dei magistrati, la legge, sulla base dei principi costituzionali, ha messo al riparo l'autonomia e l'indipendenza della magistratura da qualsiasi forma di interferenza, che potesse, sia pure potenzialmente, menomare tale funzione, attraverso una dialettica contrattualistica. In tale assetto costituzionale, pertanto, il rapporto fra lo Stato e la magistratura, come ordine autonomo ed indipendente, eccede i connotati di un mero rapporto di lavoro, in cui il contraente-datore di lavoro possa al contempo essere parte e regolatore di tale rapporto».

---

<sup>4</sup> La Corte ripercorre (punto 11.4 del *Considerato in diritto*) i tratti essenziali della giurisprudenza con cui «nel decidere questioni concernenti norme aventi ad oggetto la retribuzione e la disciplina dell'adeguamento retributivo dei magistrati, anche e soprattutto in riferimento a misure economico-finanziarie che ne hanno ritardato o comunque disciplinato gli effetti nel tempo, ha affermato, in generale, che l'indipendenza degli organi giurisdizionali si realizza anche mediante "l'apprestamento di garanzie circa lo *status* dei componenti nelle sue varie articolazioni, concernenti, fra l'altro, oltre alla progressione in carriera, anche il trattamento economico"» (sentenza n. 1 del 1978).

Viene citata poi la sentenza n. 238 del 1990, che «ha delineato la funzione dell'adeguamento triennale e dei meccanismi rivalutativi della retribuzione dei magistrati, affermando che "In attuazione del precezzo costituzionale dell'indipendenza dei magistrati, che va salvaguardata anche sotto il profilo economico (...) evitando tra l'altro che essi siano soggetti a periodiche rivendicazioni nei confronti di altri poteri, il legislatore ha col citato art. 2 predisposto un meccanismo di adeguamento automatico delle retribuzioni dei magistrati che, in quanto configurato con l'attuale ampiezza di termini di riferimento, concretizza una guarentigia idonea a tale scopo"».

Inoltre, con la sentenza n. 42 del 1993 si è ribadito che il sistema di adeguamento automatico è motivato dalla *ratio* consistente nella «attuazione del precezzo costituzionale dell'indipendenza dei magistrati, che va salvaguardato anche sotto il profilo economico (...) evitando tra l'altro che essi siano soggetti a periodiche rivendicazioni nei confronti di altri poteri», e, pertanto, il meccanismo di cui all'art. 2 della legge n. 27 del 1981, «in quanto configurato con l'attuale ampiezza di termini di riferimento, concretizza una guarentigia idonea a tale scopo».

Subito dopo, la Corte fa presente come si siano già verificate deroghe temporanee ai meccanismi rivalutativi di adeguamento, in occasione di pregresse manovre economiche, in particolare, in occasione della grave congiuntura economica del 1992. In tale sede, la Corte ebbe già modo di indicare i limiti entro i quali interventi di tale genere possano ritenersi rispettosi dei principi delineati.

Il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati può, dunque, a certe condizioni essere sottoposto per legge a limitazioni, in particolare quando gli interventi che incidono su di esso siano collocati in un quadro di analoghi sacrifici imposti sia al pubblico impiego, sia a tutti i cittadini, attraverso correlative misure, anche di carattere fiscale; tuttavia, tali interventi non potrebbero sospendere le garanzie stipendiali oltre il periodo reso necessario dalle esigenze di riequilibrio di bilancio.

Nel caso di specie, la Corte ha pertanto ritenuto che i limiti entro i quali il meccanismo di adeguamento delle retribuzioni dei magistrati possa, a certe condizioni, essere sottoposto per legge a limitazioni, risultassero irragionevolmente oltrepassati, eccedendo la disciplina censurata limiti del raffreddamento delle dinamiche retributive, per di più in danno di una sola categoria di pubblici dipendenti<sup>5</sup>.

### **3. Decurtazione dell'indennità dei magistrati: natura tributaria.**

Viene poi in rilievo la dichiarazione di fondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 22, del citato decreto-legge n. 78 del 2010 (laddove stabilisce la decurtazione dell'indennità prevista dall'art. 3 della legge 19 febbraio 1981, n. 27), sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost..

La Corte rammenta di aver in precedenza definito l'indennità come voce collegata al “servizio istituzionale svolto dai magistrati”; di aver poi ulteriormente precisato che la “speciale” indennità di cui si tratta, correlandosi al peculiare *status* dei magistrati, costituisce una componente del loro normale trattamento economico, soggetto ad una regolamentazione

---

<sup>5</sup> La disciplina censurata concretizza, infatti, una ingiustificata disparità di trattamento fra la categoria dei magistrati e quella del pubblico impiego contrattualizzato, in quanto quest'ultima vede limitata la possibilità di contrattazione soltanto per un triennio, mentre «la fissazione di un “tetto” per l’aconto dell’adeguamento relativo all’anno 2014 e di un “tetto” per il conguaglio dell’anno 2015, scollegato peraltro dalle esigenze di bilancio che governano il provvedimento, costituisce, infatti, un ulteriore illegittimo superamento dei limiti temporali dell’intervento emergenziale stabilito dal legislatore per il triennio 2011-2013. Tale disciplina, in quanto suscettibile di determinare effetti permanenti del blocco dell’adeguamento soltanto per le categorie interessate dal medesimo blocco, determina per ciò stesso la violazione dell’art. 3 Cost., nonché dei ricordati principi costituzionali posti a presidio dell’autonomia e dell’indipendenza della magistratura.» (Punto 11.7 del *Considerato in diritto*).

autonoma<sup>6</sup>. In sostanza, si tratta pertanto, secondo la Corte, di una voce reddituale che, «sebbene sia stata nel tempo considerata anche come una componente normale della retribuzione, non ha perso la sua natura particolare, conseguente all’essere la stessa diretta a compensare un complesso di oneri inscindibilmente connessi alle modalità di esercizio delle funzioni svolte dai magistrati».

La ricostruzione delle enunciazioni pregresse in ordine a tale indennità si rende necessaria al fine di stabilire la natura giuridica della decurtazione prevista dalla disciplina censurata, che, ad avviso della Corte, non si traduce in una mera progressiva riduzione dell’indennità<sup>7</sup>.

Al fine di pervenire all’identificazione della natura della decurtazione, la Corte procede all’esegesi della formula legislativa utilizzata. In primo luogo, viene osservato che non vi è dubbio sul fatto che l’indennità continui ad assolvere la sua originaria funzione di compensare i particolari oneri connessi al servizio istituzionale svolto dai magistrati: «la “riduzione”, infatti, non opera ai fini previdenziali e, pertanto, integra non una decurtazione retributiva, ma un prelievo triennale straordinario per aliquote crescenti<sup>8</sup>».

In secondo luogo, ritiene la Corte che confinare la misura finanziaria in esame nell’ambito retributivo significherebbe incorrere in una contraddizione, dato che dovrebbero ritenersi corrispondentemente ridotti, nel periodo considerato, quei particolari oneri che essa è diretta a compensare, riduzione che, all’evidenza, è esclusa.

Il predetto percorso conduce la Corte a reputare che la decurtazione in esame - nonostante il riferimento testuale ad una “riduzione” e ad un “contenimento delle spese” - rivesta carattere tributario, consistendo in una prestazione patrimoniale imposta, realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, finalizzata a supportare le pubbliche spese. La *ratio* della misura consiste quindi nel reperire risorse per l’erario.

La Corte richiama perciò quanto in precedenza enucleato, con costante orientamento, circa i tre elementi considerati indefettibili della fattispecie tributaria: «la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico (nella specie, di una voce retributiva di un rapporto di lavoro ascrivibile ad un dipendente di lavoro pubblico statale “non contrattualizzato”); le risorse connesse ad un

---

<sup>6</sup> La Corte puntualizza inoltre, con particolare riferimento alla erogazione di tale indennità nel caso di astensione obbligatoria dal lavoro dei magistrati, di aver ribadito (con le ordinanze n. 346 del 2008, n. 137 del 2008, n. 290 del 2006) la peculiarità di tale voce stipendiale, sia dal punto di vista del regime di corresponsione e di rivalutazione, sia dal punto di vista della specialità della sua ispirazione al precezzo costituzionale di autonomia ed indipendenza (punto 12.1 del *Considerato in diritto*).

<sup>7</sup> Il comma 22 dell’art. 9 del d.l. n. 78 del 2010 statuisce sul punto che l’indennità spettante negli anni 2011, 2012 e 2013, è ridotta del 15% per l’anno 2011, del 25% per l’anno 2012 e del 32% per l’anno 2013.

<sup>8</sup> Punto 12.3 del *Considerato in diritto*.

presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione sono destinate a sovvenire pubbliche spese.<sup>9</sup>».

Una volta stabilita la natura tributaria della misura censurata, per la Corte diviene agevole sancire che la stessa non è immune dalle censure di illegittimità costituzionale prospettate con riferimento agli articoli 3 e 53 Cost.

Risulta, infatti, che il tributo così identificato introduca, senza alcuna giustificazione, un elemento di discriminazione soltanto ai danni della particolare categoria di dipendenti statali non contrattualizzati che beneficia dell'indennità giudiziaria. Mediante tale forma impositiva si viene a colpire più gravemente, a parità di capacità contributiva per redditi di lavoro, esclusivamente una specifica categoria di prestatori di lavoro. Inoltre, tale tributo speciale comporta comunque una ingiustificata disparità di trattamento con riguardo alle indennità percepite da altri dipendenti statali, non assoggettate, negli stessi periodi d'imposta, ad alcun prelievo tributario aggiuntivo. E la disparità di trattamento è tanto più ingiustificata in quanto proprio la funzione dell'indennità giudiziaria, di compenso all'attività dei magistrati di supplenza alle gravi lacune organizzative dell'apparato della giustizia, esige il più scrupoloso rispetto da parte del Legislatore dei canoni della ragionevolezza e dell'uguaglianza.

#### **4. Riduzione del trattamento economico dei pubblici dipendenti: natura tributaria.**

E' stata poi dichiarata fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma 2<sup>10</sup>, del d.l. n. 78 del 2010, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 Cost..

Anche relativamente a tale questione la Corte ha ritenuto necessaria la preliminare verifica della natura tributaria della misura censurata (come peraltro sostenuto dai rimettenti), in

---

<sup>9</sup> Ed i tre requisiti, congiuntamente considerati, sussistono, ad avviso della Corte, nella misura in esame, «considerato che l'indennità giudiziaria partecipa di una natura retributiva e la sua decurtazione, ai fini del "contenimento delle spese in materia di impiego pubblico" (come reca la rubrica dell'art. 9 censurato), costituisce il dichiarato e prevalente intento del legislatore. Inoltre, la misura denunciata neppure ha modificato l'istituto dell'indennità giudiziaria, perché alla temporanea diminuzione di alcuni punti percentuali della entità di tale indennità non corrisponde, come sopra precisato, né la correlativa riduzione degli obblighi e prestazioni previdenziali, né la riduzione dei carichi lavorativi che l'indennità è diretta a compensare. Infine, l'assenza di una espressa indicazione della destinazione delle maggiori risorse conseguite dallo Stato non esclude che siano destinate a sovvenire pubbliche spese, e, in particolare, a stabilizzare la finanza pubblica, trattandosi di un usuale comportamento del legislatore quello di non prevedere, per i proventi delle imposte, una destinazione diversa dal generico "concorso alle pubbliche spese" desumibile dall'art. 53 Cost. Nella specie, tale destinazione si desume anche dal titolo stesso del decreto-legge: "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica", in coerenza con le finalità generali delle imposte.» (punto 12.3 del *Considerato in diritto*).

<sup>10</sup> Nella parte in cui prevede che «a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2013 i trattamenti economici complessivi dei singoli dipendenti, anche di qualifica dirigenziale, previsti dai rispettivi ordinamenti, delle amministrazioni pubbliche, inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, superiori a 90.000 euro lordi annui sono ridotti del 5% per la parte eccedente il predetto importo fino a 150.000 euro, nonché del 10% per la parte eccedente 150.000 euro».

alternativa all'ipotesi di mera riduzione del trattamento economico, incidente solo sul contenuto del rapporto lavorativo dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche (come asserito dalla difesa erariale).

La Corte, pertanto, fa nuovamente leva sulla propria giurisprudenza precedente in cui ha affermato, in particolare, che «indipendentemente dal *nomen iuris* attribuitole dal Legislatore, al fine di valutare se una decurtazione patrimoniale definitiva integri un tributo, occorre interpretare la disciplina sostanziale che la prevede alla luce dei criteri indicati dalla giurisprudenza costituzionale come caratterizzanti la nozione unitaria di tributo.».

Occorre, pertanto, riferirsi alla doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché al collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (la Corte cita, *ex plurimis*, le proprie sentenze n. 141 del 2009, n. 335 e n. 64 del 2008, n. 334 del 2006, n. 73 del 2005. Viene citata altresì la sentenza n. 102 del 2008, laddove la Corte ha affermato che un tributo consiste in un «prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva», nonché le sentenze in cui si è sancito che tale indice deve esprimere l'idoneità di tale soggetto all'obbligazione tributaria<sup>11)</sup>.

Effettuate siffatte premesse, la Corte constata che la disposizione impugnata contiene tutti gli elementi caratteristici del prelievo tributario, atteso che: a) è stata stabilita in via autoritativa una decurtazione patrimoniale, senza che rilevi la volontà – in ordine all'*an*, al *quantum*, al *quando* ed al *quomodo* – di chi la subisce; b) le risorse rese disponibili dalla «riduzione» del trattamento economico sono acquisite al bilancio dello Stato; sussiste il collegamento del prelievo con la pubblica spesa; il presupposto economicamente rilevante in relazione al quale è previsto il prelievo è il complessivo reddito di lavoro (conseguito dal dipendente pubblico nel periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013).

Anche tale misura, pertanto, conclude la Corte, riveste natura tributaria, segnatamente di imposta speciale (prevista nei confronti dei soli pubblici dipendenti).

Conseguentemente, la Corte procede alla valutazione di conformità con gli articoli 3 e 53 Cost..

In primo luogo, la Corte sottolinea come la Costituzione non imponga affatto «una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria; ma esige invece un indefettibile raccordo con la capacità contributiva,

---

<sup>11</sup> Sentenze n. 91 del 1972, n. 97 del 1968, n. 89 del 1966, n. 16 del 1965, n. 45 del 1964.

in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di egualanza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico-sociali esistenti di fatto alla libertà ed egualanza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)» (sentenza n. 341 del 2000).

Il controllo di conformità ai principi di cui all'art. 53 Cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., consisterà pertanto in un «giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997).

L' imposta speciale in esame si rivela quindi, a giudizio della Corte, lesiva del principio della parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta economicamente rilevante, in quanto, a parità di reddito lavorativo, il prelievo è ingiustificatamente limitato ai soli dipendenti pubblici<sup>12</sup>.

## 5. Ulteriori questioni.

Viene, infine, dichiarata fondata anche la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 10, del citato d.l. n. 78 del 2010, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 36. La Corte ritiene che la disposizione censurata - a fronte dell'estensione del regime di cui all'art. 2120 del codice civile (ai fini del computo dei trattamenti di fine rapporto) sulle anzianità contributive maturate a fare tempo dal 1° gennaio 2011 - determini irragionevolmente l'applicazione dell'aliquota del 6,91% sull'intera retribuzione, senza escludere nel contempo la vigenza della trattenuta a carico del dipendente pari al 2,50% della base contributiva della buonuscita. In tal modo, lo Stato opera una riduzione dell'accantonamento, irragionevole perché non collegata con la qualità e quantità del lavoro prestato e perché – a parità di

<sup>12</sup> Per la precisione, il ragionamento della Corte evidenzia due profili di violazione del principio della parità di prelievo a parità di presupposto d'imposta economicamente rilevante: 1) che a parità di reddito lavorativo, il prelievo fosse ingiustificatamente limitato ai soli dipendenti pubblici; 2) che il legislatore, pur avendo richiesto (con l'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011) un contributo di solidarietà (di indubbia natura tributaria) del 3% sui redditi annui superiori a 300.000,00 euro, al fine di reperire risorse per la stabilizzazione finanziaria, abbia inopinatamente scelto di imporre ai soli dipendenti pubblici, per la medesima finalità, l'ulteriore speciale prelievo tributario oggetto di censura. Tuttavia, quanto al secondo profilo, non ne risulta di agevole comprensione la ricostruzione: viene infatti effettuata una comparazione col "contributo di solidarietà" di cui al d.l. n. 138 del 2011 (che, tra l'altro, è successivo nel tempo rispetto al d.l. n. 78 del 2010), ravvisando una sostanziale identità di *ratio* dei differenti interventi "di solidarietà", che prelude essa stessa ad un giudizio di irragionevolezza ed arbitrarietà del diverso trattamento riservato ai pubblici dipendenti. In questi termini, perciò il secondo profilo sembra più costituire una specificazione del primo che non un autonomo motivo di violazione.

retribuzione – determina un ingiustificato trattamento deteriore dei dipendenti pubblici rispetto a quelli privati, non sottoposti a rivalsa da parte del datore di lavoro.

## **6. Considerazioni sulla identificazione dei caratteri del tributo.**

Le enunciazioni più interessanti della sentenza in esame appaiono quelle con cui la Corte ha identificato due fattispecie di prelievo tributario, laddove l'intenzione del legislatore sembrava essere – stando alla formulazione letterale – quella di operare riduzioni di trattamenti economici ovvero di loro componenti. Nelle misure vaglie la Corte ha infatti rinvenuto tutti gli “elementi indefettibili” della fattispecie tributaria, così come enucleati nella sua giurisprudenza<sup>13</sup>, ed è poi pervenuta ad una valutazione di illegittimità delle misure stesse, essenzialmente in quanto discriminatorie.

Come è noto, nella Costituzione (e nemmeno negli atti normativi che disciplinano le varie fattispecie impositive) non esiste un'univoca nozione di tributo. Inoltre, mentre in precedenza l'art. 30 dello Statuto albertino (“Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalla Camera e sanzionato dal Re”) utilizzava specificamente tale lemma per sancire il principio della riserva di legge a fronte della coattività del prelievo, la Costituzione repubblicana ha preferito, all'art. 23, la formulazione di prestazioni (personal e patrimoniali) imposte<sup>14</sup>. Con tale formulazione viene a coprirsi chiaramente un ambito più ampio, e si va oltre il dibattito risalente che vedeva le scuole tributaristiche indagare sulla natura dei tributi con riguardo alla prevalenza della matrice solidaristica o commutativa<sup>15</sup>.

La nozione di prestazione patrimoniale imposta è stata poi interpretata in senso estensivo dalla giurisprudenza costituzionale che si è occupata dell'art. 23 Cost.. La sensibilità della Corte per la *ratio* garantista, per usare le parole di pregevole dottrina - «ha finito per svalutare oltre misura le esigenze implicate in quella democratica. Il rischio, prefigurato tempo fa da Tosato, sembra così essersi puntualmente attualizzato: “quanto più si tende ad allargare l'ambito di applicazione della riserva di legge, tanto più si è portati ad attenuare le esigenze che essa comporta”». In effetti, considerando l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale

---

<sup>13</sup> Richiamata, in particolare, al punto 13.2.1 del *Considerato in diritto*.

<sup>14</sup> Per la ricostruzione storica, v., in particolare, FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2005, P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, Sez. Comm.*, XIV, Torino, 1997 L. ANTONINI, *Art. 23 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Comm. Cost.*

<sup>15</sup> V., in particolare, sul punto, oltre alla dottrina citata in nota precedente, F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, n. 4/2007, pag. 1059 ss.; P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in “*Rass. trib. n. 6/ 2009*”, pag. 1551 ss., e, *ivi*, la dottrina citata in nota 29. Per un dettagliato esame della nozione “tributo”, v. altresì A. FEDELE, *Art. 23*, in *Comm. Cost.*, Bologna-Roma, 1978.

si avverte come questa, da un lato, abbia ampliato notevolmente l'ambito concettuale della nozione di prestazione imposta ma, dall'altro, proprio a causa di questa estensione, si sia trovata costretta - per evitare non trascurabili ripercussioni “nel campo così delicato delle entrate degli enti pubblici”- a rendere alquanto evanescente il vincolo derivante dalla riserva di legge.»<sup>16</sup>.

Quanto all'alone di indeterminatezza della nozione di «tributo», altra dottrina osserva come non sia la figura del tributo in sé un costituente essenziale della struttura istituzionale democratica: lo sono le pubbliche entrate, che fondano la possibilità dell'azione pubblica. «I tributi sono una componente delle pubbliche entrate, la cui estensione e la cui articolazione sono tendenzialmente lasciate alla discrezionalità politica del legislatore. E' il legislatore a decidere quanto “pesare” per il tramite dell'imposizione e quanto invece ricorrere al debito pubblico, ai canoni concessori o ad altre entrate di diritto pubblico. Ed è del pari lasciata alla discrezionalità del legislatore la scelta della forma che debba assumere il prelievo tributario, non potendosi sostenere che esistono imposte “suggerite” dal dettato costituzionale.». La medesima dottrina evidenzia altresì come nel momento in cui il legislatore opta per il ricorso ad una entrata tributaria debba rispettare i limiti posti a garanzia di diversi interessi e aventi per oggetto il dovere contributivo. Tale impostazione è specificamente centrata sull'imprescindibilità del concorso alle pubbliche spese e considera la sussistenza delle entrate quale implicita condizione di esistenza stessa delle istituzioni<sup>17</sup>.

Quanto alla costruzione, da parte del legislatore, della disciplina concernente il riparto dei carichi pubblici, vengono in rilievo due profili funzionali, cui corrispondono due settori normativi: a) le norme sostanziali che pongono i criteri del concorso dei consociati alle pubbliche spese (disciplina dei presupposti, o fattispecie imponibili, dei soggetti, dell'imponibile e delle aliquote); b) le norme attuative dei criteri di riparto suddetti (disciplina delle attività ed atti dei privati e della pubblica amministrazione, contenzioso, sanzioni, ecc.)<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Così L. ANTONINI, *Art. 23*, cit..

<sup>17</sup> E. MARELLO: *La definizione di tributo e la giurisdizione del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2009, 5, p. 3921; Art. 53, in S. BARTOLE, R. BIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008.

<sup>18</sup> Così A. FEDELE, Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali, in *Riv. dir. trib.* 2002, 01, 31. Prosegue l'A.: «Le norme “sostanziali”, che fissano programma e risultati del concorso alle pubbliche spese, si riconducono a principi propri, espressione di esplicite od implicite scelte costituzionali in ordine ai caratteri positivi della fiscalità ed alla conformazione del sistema tributario e dei singoli istituti che lo costituiscono. Tuttavia tali principi, che esprimono, come si è detto, un profilo rilevante e necessario dell'assetto costituzionale, si rapportano ad altri principi e norme costituzionali, in relazione ai quali si definiscono e concretano. Le norme attuative (o procedurali in senso lato) devono invece essere ricondotte ai principi dei corrispondenti settori dell'ordinamento (diritto privato per l'attività dei privati, diritto amministrativo per l'attività della pubblica amministrazione, diritto processuale, sanzionatorio, ecc.)».

Nel corso del tempo, la giurisprudenza costituzionale si è sviluppata essenzialmente in diversi filoni, rispettivamente con riferimento agli artt. 23, 53 e 75 Cost.. Anzi, come acutamente rilevato<sup>19</sup>, i contributi della Corte costituzionale all’elaborazione di un concetto unitario di tributo sono sembrati ad un certo punto provenire dalla giurisprudenza sull’ammissibilità dei referendum piuttosto che dalle sentenze relative all’art. 53 Cost.. Relativamente all’applicazione di tale norma è infatti parso che la Corte si muovesse con cautela talvolta eccessiva, tendendo a motivare soluzioni dettate da esigenze di gettito e nel contempo di tutela dell’unità e della coerenza del sistema tributario nel suo complesso.

Talune voci critiche si sono espresse con maggiore incisività ritenendo che la giurisprudenza costituzionale sia una giurisprudenza realistica, a volte necessitata, con forti condizionamenti politici, e che quella tributaria sia forse ancor più necessitata: dalle esigenze di gettito, dalle difficoltà dell’azione di governo e politica in generale<sup>20</sup>. Tuttavia, tale riflessione non è connotata da una valutazione marcatamente negativa, poiché si basa sulla premessa che la Corte sia chiamata a risolvere problemi pratici, e, pertanto, le sue decisioni debbano avere un grado di elasticità che le consenta di tener presenti le specifiche esigenze e gli interessi che si prospettano nel singolo caso considerato.

Più di recente, si è sviluppato un ulteriore filone giurisprudenziale concernente l’ambito della giurisdizione del giudice tributario, dopo che le modifiche apportate negli ultimi anni alla normativa di settore hanno esteso la giurisdizione tributaria “*a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie ...*”<sup>21</sup>. Si è quindi sviluppata una giurisprudenza volta a delineare il perimetro dell’estensione della giurisdizione del giudice tributario, e la conformità di tale giurisdizione all’art. 102 Cost.<sup>22</sup> ed in tale sede è venuta di nuovo in rilievo la nozione di tributo.

---

<sup>19</sup> Da A. FEDELE, *La nozione di tributo e l’art. 75 della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1995, 1, pag. 23.

<sup>20</sup> E. DE MITA, *Introduzione*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *I cinquant’anni della Corte Costituzionale. Diritto Tributario*, Napoli, 2006.

<sup>21</sup> Art. 2, c. 1, del d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della l. 30 dicembre 1991, n. 413), nella formulazione attuale: «1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrapposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di cui all’articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.».

Sul punto, si rinvia, in particolare, a P. RUSSO, *L’ampliamento della giurisdizione*, cit.

<sup>22</sup> Secondo M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione tributaria nell’ordinamento giurisdizionale*, in *Corr. trib.*, 45/2007, «Tra le magistrature, cui la Costituzione dedica il titolo IV della parte seconda, in primo luogo disciplinando “l’ordinamento della giurisdizione” (sezione prima), quindi fissando le “norme sulla giurisdizione” (sezione seconda), opera ormai a pieno titolo il sistema delle Commissioni tributarie, indirizzato, a livello

Ed è in tale filone che sono stati di recente ribaditi più volte i criteri discretivi che la Corte ha infine richiamato nella sentenza in esame. Tali criteri hanno indotto la più attenta dottrina ad interrogarsi sulla loro adeguatezza<sup>23</sup> ed a concludere che se si vuole evitare che la nozione di «tributo» finisca per diventare un contenitore dai contorni indefiniti, destinato ad accogliere o meno al proprio interno determinate prestazioni a seconda della maggior o minor sensibilità del singolo interprete in relazione all'uno o all'altro dei caratteri possibili di segnare le prestazioni di qualificazione dubbia (con il deprecabile effetto di fare del relativo

---

nomofilattico, dalla giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di cassazione, che sempre più spesso, a sua volta, chiama in causa le Sezioni Unite. Come è noto, peraltro, dell'ordinamento della giurisdizione tributaria non vi è traccia nel titolo IV, ricevendo a tutt'oggi le Commissioni tributarie la loro legittimazione costituzionale dalla VI disposizione transitoria della Costituzione, che ne fonda i poteri quale giudice speciale preesistente revisionato, condizionandone definitivamente l'area di intervento e precludendo, dunque, prospettive di ulteriore sviluppo.».

<sup>23</sup> Si fa riferimento a P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione*, cit., secondo cui « Vi sono peraltro alcune notazioni di carattere generale alle quali non è consentito sottrarsi. Così, che la doverosità [intesa come coattività *lato sensu*] sia attributo caratterizzante la generalità delle prestazioni tributarie è dato sufficientemente condiviso da non richiedere di essere rimesso in discussione, non foss'altro per la presenza di una giurisprudenza costituzionale assolutamente granitica sul punto e pur dovendosi segnalare l'esistenza di voci dottrinali di segno contrario. Del resto, però, se è sostanzialmente pacifico che le prestazioni tributarie integrano tutte "prestazioni imposte" ai sensi dell'art. 23 della Costituzione, è ancor più incontroverso come le prime non esauriscano affatto il novero delle seconde; di talché, se l'assenza del carattere della doverosità-coattività vale senz'altro ad escludere la qualificabilità di una prestazione come tributaria, la sua presenza può viceversa fungere soltanto da indizio della possibile connotazione tributaria della prestazione medesima, mentre non può di per sé valere a giustificare la certa predicabilità di tale natura in capo ad essa. Sicché diviene ineludibile la conclusione che il *proprium* della nozione di "tributo" debba collocarsi altrove. E però, se si passa a considerare anzitutto il secondo dei parametri indicati dalla Corte, ossia quello della sinallagmaticità (o meno) del rapporto, non può che rilevarsi la scarsa utilità. E infatti, mentre può convenirsi circa il fatto che la sinallagmaticità (intesa in senso proprio) costituisce carattere senz'altro estraneo alle prestazioni tributarie, si stenta invece ad immaginare quale concreto rilievo pratico tale parametro discrezionale possa prestarsi a svolgere rispetto all'individuazione dei confini della considerata categoria proprio nell'area in cui trovano collocazione le ipotesi maggiormente controverse, ossia quella dei rapporti a carattere corrispettivo (*lato sensu*) ma pacificamente non sinallagmatici. S'intende dire, in altri termini, che è certamente condivisibile il rilievo per cui le prestazioni sinallagmatiche non possono essere ascritte al novero di quelle tributarie, giacché la sinallagmaticità integra attributo caratterizzante quella particolare categoria di rapporti corrispettivi (e senz'altro non tributari) in cui ricorre, non già una semplice reciprocità economica tra le contrapposte prestazioni delle parti, ma una vera e propria interdipendenza genetica e funzionale tra le medesime, tale che ciascuna delle prestazioni contrapposte trova la sua stessa e specifica ragion d'essere nell'altra. Ma poiché tutte le prestazioni la cui natura tributaria forma tradizionale oggetto di contesa sono pacificamente non sinallagmatiche in senso proprio, il riferimento alla sinallagmaticità della prestazione quale carattere discrezionale (in negativo) della categoria del tributo si disvela, in concreto, se non proprio inutile, quantomeno assai poco significativo. Salvo, naturalmente, che non si parli di sinallagmaticità in senso improprio, volendosi in verità alludere soltanto al riscontro di una tendenziale equivalenza fra le contrapposte prestazioni rese dalle parti all'interno di un unitario rapporto obbligatorio; nel qual caso il criterio assumerebbe un'indubbia attitudine discreziva, come si chiarirà meglio appresso, ma avrebbe dovuto declinarsi nella sua accezione propria di "corrispettività-onerosità del rapporto" anziché di "sinallagmaticità", anche onde evitare improvvisi slittamenti di piano dall'una all'altra nozione in sede applicativa. Non maggior utilità, del resto, sembra potersi attribuire all'ulteriore criterio evocato dalla Corte, ossia quello finalistico del "collegamento" della "prestazione alla pubblica spesa". E infatti, se è ben riconoscibile che le entrate tributarie sono tutte teleologicamente caratterizzate dalla loro destinazione a finalità di copertura delle pubbliche spese, è peraltro agevole rilevare come una tale caratterizzazione sia in definitiva comune alla maggior parte delle entrate pubbliche, senza che queste ultime debbano per ciò solo qualificarsi come tributarie. Con la conseguenza che, di nuovo e almeno in questa prospettiva fenomenologica, il criterio si disvela tanto descrittivamente veritiero quanto giuridicamente evanescente.».

vaglio un setaccio a maglie variabili, implicante un costante stato d'incertezza e dubbiosità), occorre allora che la relativa categoria sia enucleata alla stregua di criteri giuridicamente conformanti.

Tuttavia, se si tiene in considerazione la posizione poc'anzi richiamata secondo cui la Corte è in fin dei conti chiamata (e da ultimo con sempre maggior frequenza) a svolgere una funzione talvolta necessitata, è da ritenersi che sia preferibile mantenere una definizione elastica di "tributo", sia pure con i criteri discretivi "evanescenti", tanto più in considerazione delle questioni sottoposte alla Corte negli ultimi anni, sollecitata a decidere della natura tributaria o meno delle fattispecie espressamente elencate (in particolare, al comma 2<sup>24</sup>) nella norma che definisce l'oggetto della giurisdizione tributaria.

In ciò si aderisce alla dottrina che ritiene che le definizioni di tributo possano essere più di una, e che ciascuna ha valore in rapporto alla disposizione che serve ad interpretare, essendo, forse, da considerare obsolete le definizioni e le classificazioni tradizionali, e necessario fissare più nozioni di tributo, a seconda della finalità per cui la definizione è usata, tenendo conto della molteplicità di norme per la cui interpretazione viene elaborato il concetto di tributo. In sostanza, vale a dire che il concetto di tributo non può essere uno soltanto, ma vi possono essere più concetti, in relazione alle molteplici norme, alla cui interpretazione è finalizzato<sup>25</sup>.

## **7. Ragionevolezza del prelievo tributario vs. esigenza di contenimento della spesa.**

La pronuncia in esame si colloca nell'ampio filone giurisprudenziale con cui la Corte sta in certo modo delimitando le iniziative assunte dal legislatore ai fini di fronteggiare la straordinaria situazione di crisi economica nazionale ed internazionale, indicando i limiti costituiti da principi e valori costituzionalmente tutelati, da tener presenti seppure nella gestione di una crisi di siffatta portata.

---

<sup>24</sup> Art. 2, c. 2, del citato d.lg. n. 546/92: «2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i comproprietari a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.». Oltre alla dottrina già citata a commento (in nota 15), si rinvia a F. BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 4/2008, pag. 1055.

<sup>25</sup> F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 6 e *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Parte gen., Torino, 2006, pag. 10.

In particolare, le affermazioni della Corte, pur limitandosi a statuire l'irragionevolezza delle misure censurate in quanto foriere di effetti discriminatori, lasciano aperto il campo a riflessioni di più ampio respiro, poiché, in particolare, qualificare con il carattere tributario anche le riduzioni di trattamento economico induce a considerare l'effettiva incidenza del carico fiscale sui contribuenti.

Entrano in gioco, infatti, le posizioni di chi sostiene, da anni, che il livello di pressione fiscale complessivo nel Paese ha raggiunto livelli intollerabili (va sottolineato, per di più, che il dibattito può divenire tanto più scottante trattandosi, nel caso di specie, di forme di prelievo che hanno inciso sulla categoria dei redditi da lavoro, e ciò conduce alla più stringente dialettica su quali manifestazioni di capacità contributiva<sup>26</sup> vadano assoggettate ad imposizione, riemergendo periodicamente e con insistenza la riflessione sull'opportunità di incidere su specifiche tipologie di reddito quali, ad esempio, le rendite finanziarie).

---

<sup>26</sup> Se nella Carta costituzionale trova collocazione il «principio di liberazione dalla privazione», che secondo A. BALDASSARRE (*Diritti sociali*, in *Enc. giur.* Treccani, *ad vocem*, IX, Roma, 1989, p. 7) costituisce il fondamento di valore dei diritti sociali, il problema del reperimento delle risorse finanziarie necessarie al soddisfacimento dei medesimi incombe in qualità di universale dovere inderogabile («Art. 53: “Tutti sono tenuti” a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.»). Tale dovere inderogabile, tuttavia, non può essere svincolato dal principio di egualianza, ed il principio di capacità contributiva ne costituisce infatti una (non mera) specificazione e nel contempo - in virtù del principio di progressività cui deve essere ispirato il sistema tributario - matrice di funzione redistributiva. V., in particolare, l'indagine che P. BORIA effettua, relativamente al bilanciamento tra i due valori costituzionali dell'interesse fiscale e della capacità contributiva, segnatamente con riferimento alle posizioni espresse dalla dottrina tributaristica in ordine al rapporto tra il principio di capacità contributiva ed il principio di egualianza: «I due principi infatti si collegano a funzioni radicalmente diverse: la capacità contributiva fornisce una indicazione in ordine al riparto dei carichi fiscali tra i consociati in collegamento a fatti che denotino una forza economica; il principio di egualianza costituisce il criterio relazionale che orienta il bilanciamento dei vari principi costituzionali coinvolti nella materia tributaria e dunque, in relazione a quanto visto finora, della capacità contributiva medesima oltre che dell'interesse fiscale. Per un verso dunque è da escludere che sussista una relazione di identità o comunque di sovrapposizione concettuale piena tra i due principi, quasi che la capacità contributiva rappresenti una specificazione dell'egualianza in materia tributaria. Per altro verso, è indubbio che i due principi sono comunque chiamati ad una contestuale applicazione al fine di procedere ad una ricostruzione del quadro costituzionale della materia tributaria», così P. BORIA, *Art. 53 Cost.*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO e M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, par. 2.8. La visione del dovere tributario quale declinazione del valore della solidarietà era ben presente nei Padri costituenti, ed in particolare nel pensiero di Ezio Vanoni, il quale illustra la regola del concorso alle spese pubbliche come necessità del concorso di tutti all'esistenza stessa dello Stato in quanto collettività organizzata, come risulta dal *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza. I. Relazione*, Roma, 1946. Vanoni, inoltre, «sottolineava l'inadeguatezza del “mercato concorrenziale” tanto ad affrontare i problemi dell'accumulazione e dello sviluppo equilibrato, quanto a produrre una redistribuzione della ricchezza eticamente accettabile. E da questo doppio grado di inadeguatezza faceva derivare quella che, a suo avviso, doveva considerarsi, nell'Italia uscita dalla seconda guerra mondiale, una delle indicazioni fondamentali, d'ordine anche morale, in tema di politica economica e fiscale: un ordinamento tributario che corregge gli esiti del mercato pur nel rispetto della concorrenza e delle libertà economiche, che attribuisce al tributo una funzione di giustizia sociale e che disciplina il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere di solidarietà.» Così F. GALLO, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubbl.* 2009, 02, 399.

Da parte di molti osservatori, in prevalenza economisti, si ritiene che il livello di pressione fiscale andrebbe ridotto per favorire la ripresa dell'attività economica e la crescita<sup>27</sup>. Di recente, anche la Banca d'Italia sembra essersi attestata su una simile posizione, espressa nel corso dell'audizione del suo vice Direttore Generale nell'ambito dei lavori parlamentari concernenti il disegno di legge di stabilità<sup>28</sup>.

Vi è chi ha sottolineato come i contribuenti italiani si stiano comportando con grande responsabilità accettando nella sostanza un peso fiscale insopportabile, riprendendo in tal senso l'insegnamento di una storica dottrina che sosteneva che «l'imposta è sopportabile quando non mette il contribuente nell'alternativa fra evadere o chiudere bottega»<sup>29</sup>. In sostanza, non debbono essere oltrepassati i limiti della ragionevolezza dell'imposizione, vale a dire, nei termini della citazione predetta, che l'esercizio del potere impositivo<sup>30</sup> non deve essere tale da scoraggiare il contribuente nella continuazione dell'attività produttiva.

<sup>27</sup> Le tesi opposte sono ben rappresentate da chi afferma «Credo che possiamo essere tutti d'accordo nel constatare che, sul fronte delle politiche economiche e sociali, la crisi in atto ha avuto come effetto l'abbandono degli entusiastici piani di deregolamentazione e detassazione, sottoscritti anche dai governi europei nella c.d. Agenda di Lisbona, ed ha indebolito quelli che generalmente si consideravano i capisaldi del neoliberismo di importazione nordamericana; e cioè la dominanza del mercato, la tendenza ad una estesa privatizzazione e una forte riduzione della pressione fiscale. Un gran numero di economisti, una volta ammiratori di M. Freedman e dei suoi colleghi di Chicago, si è infatti cosparsa il capo di cenere e ha giurato fedeltà alla memoria di John Maynard Keynes e alle sue teorie interventiste.» (F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.* n. 2/2012, p. 287).

<sup>28</sup> Che, nel corso dell'audizione svoltasi presso le Commissioni riunite V della Camera dei Deputati (Bilancio, Tesoro e Programmazione) e 5a del Senato della Repubblica (Programmazione economica, Bilancio) il 23 ottobre 2012, ha affermato: «Sappiamo che la maggior sfida per il futuro sta nel riavviare la crescita economica. Il bilancio pubblico può favorirla abbassando la pressione fiscale sui contribuenti in regola, grazie anche a una forte azione di contrasto all'evasione fiscale, ripensando la composizione del prelievo e la struttura delle imposte, accrescendo l'efficienza nella produzione dei servizi pubblici.».

<sup>29</sup> Si fa riferimento a E. DE MITA, *Troppo prelievo - Le classi dirigenti, la ragione e le tasse*, *Il sole 24 ore* del 24 luglio 2012, che richiama l'insegnamento di E. Vanoni secondo cui l'imposta non deve essere insopportabile.

<sup>30</sup> «Il potere di tassare è l'unico grande potere sul quale è fondato l'intero edificio nazionale. Esso è tanto necessario alla vita ed alla prosperità della nazione quanto l'aria alla vita dell'uomo. Non è soltanto il potere di distruggere, ma il potere di mantenere in vita», così la Corte Suprema degli Stati Uniti d'America, nel 1899, richiamata da M. BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., VIII, Torino, 1992, 519. L'Autore prosegue evidenziando come si tratti di «un'enunciazione, tanto semplice quanto efficace, che ha il pregio di ridare attualità ad una nozione di diritto tributario non certo fra le più recenti: «è quel ramo del diritto amministrativo che espone i principi e le norme relative alla imposizione e alla riscossione dei tributi ed analizza i conseguenti rapporti giuridici fra gli enti pubblici e i cittadini», posto che l'attualità discende dal rinvio al diritto amministrativo ed ai relativi principi, caratterizzati ormai da una spiccata tendenza alla parità della parte pubblica e della parte privata, entrambe attratte dall'esigenza di cooperare in vista del perseguitamento del pubblico interesse.» (la nozione richiamata è ripresa da A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968). Il fondamento del potere di imporre tributi ha avuto radici diverse nelle varie epoche storiche: se in epoca romana il tributo era espressione di potestà pubblica, le basi delle concezioni moderne del potere di imposizione vanno probabilmente ricercate nell'alto medio evo. Fu allora, infatti, che la disgregazione delle strutture statuali e la perdita di potere politico del re o dell'imperatore condussero alla volontarietà delle prestazioni tributarie del feudatario al principe, superando il principio per cui esse costituivano l'oggetto di prestazioni autoritativamente imposte. In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2005, p. 83. Vi è comunque una struttura privatistica delle prestazioni tributarie negli ordinamenti antichi, poiché il loro fondamento veniva individuato non in un principio contributivo, ma in un rapporto sinallagmatico (le prestazioni finanziarie erano generalmente corrisposte dai possessori di terre per effetto del riconoscimento d'un diritto sul fondo). Sarà poi col consolidarsi del potere pubblico nelle forme di Stato liberale che si perverrà al successivo schema, tipico del diritto pubblico,

In altre parole, posto che la Corte ha ravvisato la natura tributaria di un ennesimo prelievo, consistente in una decurtazione reddituale, dove si situa il punto di equilibrio tra il dovere tributario<sup>31</sup>, inteso come estrinsecazione del principio costituzionale di solidarietà, ed il diritto alla “giusta imposta”<sup>32</sup>, vale a dire ad una pretesa tributaria che non assuma valenza confiscatoria?

Tale interrogativo ha valore anche nella contingenza storica attuale, in cui potrebbe apparire, più che in altri momenti, sensato imporre un contributo maggiore o “straordinario” a soggetti

---

di prelievo coattivo di una percentuale del reddito dovuta da ciascuno in virtù della sua sudditanza. Tuttavia nella sistematizzazione del diritto tributario non sono mancate teorie che hanno ricostruito anche con riferimento agli ordinamenti moderni la contribuzione fiscale come una sorta di «corrispettivo» dei diritti politici, come un prezzo che il cittadino era tenuto a pagare allo Stato per il fatto di farne parte, identificando il tributo secondo uno schema valorizzante l’esistenza di una correlazione in termini di «scambio» tra tributi e servizi pubblici. Tale ricostruzione del fenomeno tributario in termini marcata mente privatizzanti, che in certo modo rivalutavano la relazione sinallagmatica, posta ora tra tributo e servizi pubblici, è riconducibile essenzialmente alla scuola di Pavia e al suo principale rappresentante, il Griziotti (per approfondimenti si rinvia, tra gli altri, ad A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., e a P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. IV, Sez. Comm.*, XIV, Torino, 1997). In tal modo si veniva configurando, *in nuce*, il principio del consenso, che poi si svilupperà ulteriormente nella *Magna Charta* del 1215 per giungere infine, passando per il principio di autoimposizione, a quello della riserva di legge, così come contenuto nell’art. 23 della Costituzione italiana.

<sup>31</sup> Parallelamente al percorso del potere impositivo procede quello del dovere tributario, che, da manifestazione del rapporto di soggezione che legava l’individuo allo Stato, passando per il declino della sovranità tributaria (relativamente alla quale, si rinvia, in particolare a G. BERGONZINI, *Sovranità fiscale*, in *Fed. fisc.*, 1/2007, p. 285), diviene dovere inderogabile di solidarietà. Dapprima le prestazioni tributarie avevano, negli ordinamenti antichi, una struttura privatistica, poiché il loro fondamento veniva individuato non in un principio contributivo, ma in un rapporto sinallagmatico (le prestazioni finanziarie erano generalmente corrisposte dai possessori di terre per effetto del riconoscimento d’un diritto sul fondo). Successivamente, col consolidarsi del potere pubblico, l’attività impositiva riesce ad affermarsi nello schema, tipico del diritto pubblico, di prelievo coattivo di una percentuale del reddito dovuta da ciascuno in virtù della sua sudditanza. Tuttavia, nella sistematizzazione del diritto tributario non sono mancate teorie che hanno ricostruito anche con riferimento agli ordinamenti moderni la contribuzione fiscale come una sorta di «corrispettivo» dei diritti politici, come un prezzo che il cittadino era tenuto a pagare allo Stato per il fatto di farne parte, identificando il tributo secondo uno schema valorizzante l’esistenza di una correlazione in termini di «scambio» tra tributi e servizi pubblici. Tale ricostruzione del fenomeno tributario in termini marcata mente privatizzanti, che in certo modo rivalutavano la relazione sinallagmatica, posta ora tra tributo e servizi pubblici, è riconducibile essenzialmente alla scuola di Pavia e al suo principale rappresentante, B. GRIZIOTTI (per approfondimenti si rinvia, tra gli altri, ad A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino 2005, p. 83 ss., e a P. BORIA, *Sistema tributario*, in *Dig. disc. priv.*, *Sez. Comm.*, XIV, Torino 1997, p. 29 ss.). Il dovere tributario è connotato da tutti e tre i momenti della solidarietà evocati nell’articolo 2, poiché «pur inserendosi in modo più diretto nell’ambito proprio della solidarietà economica, risulta, infatti, condizionato anche dall’ordine di idee proprio della solidarietà sociale e della solidarietà politica (...). Il collegamento con quest’ultima, tuttavia, sembra caratterizzare il dovere tributario non tanto come dovere derivante dalla appartenenza allo Stato – dal momento che il *dictum de omni* dell’art. 53 vale espressamente e chiaramente a rendere estendibile la soggettività passiva non solo ai cittadini ma anche agli stranieri – quanto, piuttosto, evidenziare come il dovere tributario sia riconducibile all’interno dello stesso dovere di osservanza della legge (...) che sancisce l’esclusiva afferenza alla democrazia rappresentativa dell’indirizzo politico attinente all’imposizione delle prestazioni patrimoniali.», così L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 207. Nell’era contemporanea il tributo trova poi diverse giustificazioni «a seconda che le politiche economiche degli Stati siano improntate all’uno o all’altro dei due tradizionali filoni dell’ideologia liberale: quello, liberista classico, più incline a privilegiare i diritti proprietari a fronte dell’interesse pubblico al prelievo fiscale e a svalutare, di conseguenza, l’intervento regolatore e di mediazione dello Stato; quello, all’opposto, egualitario e welfaristico, repulsivo del modello dello ‘Stato minimo’ e rivalutativo delle regole fiscali redistributive rispetto alla primazia degli stessi diritti proprietari» (Così F. GALLO, *La funzione del tributo ovvero l’etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2009, p. 399).

<sup>32</sup> Secondo una definizione che risale a L.V. BERLIRI.

dotati di capacità contributiva maggiore. La *ratio* del legislatore, infatti, era di chiamare ad un ulteriore concorso alle pubbliche spese soggetti detentori di redditi di una certa consistenza, e la Corte rileva come l'irragionevolezza non risieda nell'entità del prelievo denunciato (ma nella ingiustificata limitazione della platea dei soggetti passivi<sup>33</sup>). Va rilevato, del resto, che la Corte ha da sempre assunto relativamente all'entità del prelievo la posizione secondo cui è sindacabile in sede di giudizio di legittimità delle leggi soltanto la assoluta arbitrietà e irragionevolezza dell'imposizione<sup>34</sup>. In sostanza, quindi, la misura del prelievo è rimessa alla valutazione discrezionale del legislatore e non è suscettibile di incostituzionalità a meno che non sconfini nell'arbitrio e nella irragionevolezza<sup>35</sup>.

Quindi, laddove esigenze di politica fiscale o di concorso alle spese pubbliche lo impongano, è da considerarsi ammissibile che il legislatore stabilisca un elevato livello di pressione fiscale, ma il suo operato dovrà risultare massimamente rispettoso dei principi costituzionali, essenzialmente riconducibili al disposto degli articoli 3 e 53 Cost..

In tal senso, vi è chi ha ritenuto che la motivazione della sentenza e le considerazioni a suo sostegno addotte dalla Corte siano impeccabili ed assolutamente da condividere, affermando che «la sentenza n. 223, oltre che giuridicamente ineccepibile, è una sentenza coraggiosa e di forte impatto sul piano sociale perché rivendica il valore fondamentale del principio di egualanza anche in una situazione di grave crisi economico-finanziaria del Paese.»<sup>36</sup>.

Meno entusiasticamente, altra dottrina<sup>37</sup>, da un lato rileva come la sentenza in esame non manchi di rinviare implicitamente alle letture più alte e precettive che la dottrina ha dato delle norme costituzionali in materia, richiamando espressamente i principi di egualanza sostanziale e di solidarietà politica, economica e sociale (dopo aver rilevato come in precedenza la valutazione complessiva dell'applicazione principio di egualanza fiscale fatta dalla Corte costituzionale sia stata decisamente severa). Da altro lato, tuttavia, evidenzia come «un'applicazione coerente dei principi affermati dalla Corte in questa sentenza potrebbe compromettere seriamente l'opera di contenimento della spesa avviata dal Governo e/o,

---

<sup>33</sup> Cfr. punto 13.3.1 del *Considerato in diritto*.

<sup>34</sup> Posizione assunta sin dalle sentenze n. 62 del 20 aprile 1977 e n. 336 del 15 luglio 1992, entrambe in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).

<sup>35</sup> In tal senso, E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1991. E' il caso di rammentare, al riguardo, che il *Conseil Constitutionnel* francese ha di recente bocciato il contributo eccezionale di solidarietà istituito dal Presidente Hollande, sul presupposto che violasse il principio di egualanza cui deve soggiacere la ripartizione dei carichi pubblici (*Conseil constitutionnel*, decisione n° 2012-662 DC del 29 dicembre 2012).

<sup>36</sup> S. M. CICCONETTI, *Dipendenti pubblici e principio di egualanza: i possibili effetti a catena derivanti dalla sentenza n. 223 del 2012 della Corte costituzionale*, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).

<sup>37</sup> O. BONARDI, *La corta vita dei contributi di solidarietà*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it).

peggio ancora, di impedire che l'adozione di ulteriori provvedimenti volti a colpire, in una logica di progressività comunque richiesta dalla nostra Costituzione, i redditi più alti.».

## **8. Ulteriori, interessanti, enunciazioni contenute nella sentenza n. 241 del 2012.**

L'affermazione della natura tributaria di misure consistenti in riduzioni di trattamenti economici può assumere una portata innovativa imprevista se considerata come precedente utilizzabile per una miriade di fattispecie che possono contenere gli elementi indefettibili individuati dalla Corte. Tale ipotesi, prontamente segnalata dagli esperti del settore<sup>38</sup>, si è già sostanzialmente concretizzata con riferimento al contributo a carico dei trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie (di cui all'art. 2, comma 1, del decreto-legge n. 138 del 2011).

Con la sentenza n. 241 del 2012, infatti, la Corte ha dichiarato l'inammissibilità della questione sollevata – quanto a spettanza di quote di entrate riscosse sul territorio – dalla Regione Sicilia relativamente a tale contributo. Ma l'inammissibilità è stata dichiarata poiché la Regione ricorrente ha erroneamente individuato la disposizione ritenuta lesiva, incorrendo in *aberratio ictus*<sup>39</sup>.

La Corte non ha però perso l'occasione per affermare, incidentalmente, la natura tributaria del contributo oggetto di censura previsto a carico dei trattamenti pensionistici corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatorie, che «ha natura certamente tributaria, in quanto costituisce un prelievo analogo a quello effettuato sul trattamento economico complessivo dei dipendenti pubblici (...) previsto dallo stesso comma 1 nella parte dichiarata illegittima da questa Corte con la suddetta sentenza n. 223 del 2012 e la cui natura tributaria è stata

---

<sup>38</sup> V. A. Mengozzi, G. Trovati, *La Consulta rompe la "solidarietà"*, *Il sole 24 ore* del 13 ottobre 2012.

<sup>39</sup> La Corte fornisce al riguardo dettagliata ricostruzione dell'errore nell'individuazione della norma: «Tuttavia, da quanto precede emerge anche che il contributo e la sua attribuzione al bilancio dello Stato sono previsti non dall'impugnato decreto-legge n. 138 del 2011, ma dal non impugnato e tuttora vigente decreto-legge n. 98 del 2011, il quale – come si è visto – aveva già riservato allo Stato il prelievo gravante sul trattamento pensionistico e la cui vigenza è stata ribadita, senza nulla innovare, dalla normativa denunciata. In particolare, la legge 14 settembre 2011, n. 148, nel non convertire in legge l'originaria formulazione del comma 1 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 (che aveva abrogato il comma 22-bis dell'art. 18 del decreto-legge n. 98 del 2011), ha sostituito il comma non convertito con una disposizione che si è limitata a riaffermare la perdurante efficacia del comma 22-bis dell'art. 18 del decreto-legge n. 98 del 2011 (“le disposizioni di cui agli articoli [...] 18, comma 22-bis, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, continuano ad applicarsi nei termini ivi previsti rispettivamente dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2013 e dal 1° agosto 2011 al 31 dicembre 2014”). Non può obiettarsi, al riguardo, che il comma 22-bis dell'art. 18 del decreto-legge n. 98 del 2011 è stato abrogato, con effetto irreversibile, ad opera del comma 1 dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, ancorché il decreto non sia stato convertito in legge sul punto. In realtà, con la mancata conversione, la stessa abrogazione è venuta meno, con effetto retroattivo, così da determinare la reviviscenza del comma 22-bis abrogato dal decreto non convertito (art. 77, terzo comma, Cost.: “I decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge [...]”» (Punto 7.3.3.2 del *Considerato in diritto*).

espressamente riconosciuta dalla medesima sentenza. La norma impugnata, infatti, integra una decurtazione patrimoniale definitiva del trattamento pensionistico, con acquisizione al bilancio statale del relativo ammontare, che presenta tutti i requisiti richiesti dalla giurisprudenza di questa Corte per caratterizzare il prelievo come tributario<sup>40».</sup>

Se, quindi, la dichiarazione di inammissibilità della questione sollevata consegue all'errata individuazione della disposizione lesiva, se ne deduce, *a contrario* e sulla base delle statuzioni in merito alla sostanziale illegittimità della misura, che sarebbe sufficiente proporre una nuova questione di costituzionalità, individuando correttamente la disposizione da censurare, affinché anche il contributo di solidarietà sulle “pensioni d'oro” venga dichiarato incostituzionale<sup>41</sup>. Potrebbe infatti essere ravvisabile un'irragionevolezza in forma di disparità di trattamento nel sottoporre a un tale contributo i redditi di natura pensionistica che sono normalmente ricompresi, dal legislatore tributario, nella categoria dei redditi da lavoro dipendente.

## **9. Conclusioni.**

Alla luce della sentenza n. 223 del 2012, e delle ulteriori precisazioni fornite con la sentenza n. 241, appare sempre più evidente che l'elevato livello di pressione fiscale concretizzantesi nel nostro Paese deve almeno risultare strettamente rispettoso dei principi costituzionali

Ciò a maggior ragione se si considera che oltre alle sempre più frequenti norme finanziarie “eccezionali”, finalizzate a fronteggiare una situazione economica “emergenziale” (secondo le parole utilizzate dalla difesa erariale), si verifica altrettanto frequentemente che misure di inasprimento della complessiva pressione fiscale risultino quali mezzo di copertura finanziaria individuato, talora frettolosamente, in emendamenti, presentati nel corso dell'iter parlamentare dei provvedimenti, volti a introdurre misure di sostegno o agevolative<sup>42</sup>. Di

<sup>40</sup> Punto 7.3.3.2 del *Considerato in diritto*. È interessante rilevare, altresì, che, in precedenza, le disposizioni di cui all'art. 37 della legge n. 448 del 1999 (che istituiva un contributo di solidarietà triennale sui trattamenti pensionistici, destinato a un fondo per interventi specifici per lavoratori temporanei) furono ritenute dalla Corte escludibili dalla censura di irragionevolezza avanzata dal remittente «nel presupposto che si trattasse di un contributo di natura tributaria, laddove la contestata scelta discrezionale del legislatore è stata operata in attuazione dei principi solidaristici sanciti dall'art. 2 della Costituzione, attraverso l'imposizione di un'ulteriore prestazione patrimoniale gravante solo su alcuni trattamenti previdenziali obbligatori che superino un certo importo stabilito dalla legge, al fine di concorrere al finanziamento dello stesso sistema previdenziale» (ordinanza n. 22 del 2003).

<sup>41</sup> In senso analogo, v. E. DE MITA, *Ancora sotto tiro il contributo straordinario*, *Il sole 24 ore* dell'11 novembre 2012.

<sup>42</sup> Questa usanza risultava ancor più frequente anteriormente alla riforma della legge di contabilità e finanza pubblica, operata, in particolare, dalla legge n. 196 del 2009, allorquando in occasione dell'approvazione dei cc. dd. provvedimenti collegati alla legge finanziaria si verificava un vero e proprio “assalto alla diligenza” per cui, tanto più se in prossimità di consultazioni elettorali, venivano presentati emendamenti con cui si intendevano proporre misure di favore per i cittadini, di vario genere e di frequente senza indicare i mezzi di copertura

conseguenza, l'eventualità dell'introduzione - anche sistematica e scollegata da una visione complessiva di politica fiscale - nell'ordinamento di disposizioni che producono una sensibile variazione del livello di pressione fiscale complessiva, si fa sempre più effettiva.

V'è altresì da rilevare che, oltre alla straordinaria situazione di crisi che attanaglia l'economia, sussiste da anni in Italia una situazione che viene definita di "crisi fiscale". Tale situazione può ritenersi collegata «alla crisi delle forme tradizionali dello Stato sociale e ad effetti patologici dovuti alla insufficiente definizione della funzione e degli obiettivi del sistema di protezione sociale»<sup>43</sup>.

Peraltro, come sottolineato da attenta dottrina, la crisi fiscale riguarda sia i governanti sia i governati e, con riferimento a questi ultimi, «gli atteggiamenti collettivi sembrano esprimere una preferenza diffusa per un'attenuazione della pressione fiscale e delle aliquote dell'imposta progressiva. È singolare che spesso nei sondaggi a questa preferenza si accompagni una richiesta di aumenti di spesa. Si vuole astrattamente la riduzione della spesa pubblica, ma nello stesso tempo si chiedono aumenti di spesa in diversi settori: maggiori e migliori servizi e più ampi trasferimenti, soprattutto nei settori della sanità, dell'istruzione, della previdenza e dell'assistenza. I due atteggiamenti sono incompatibili e contribuiscono a spiegare le grandi e crescenti difficoltà che incontrano quasi ovunque le politiche di risanamento e di stabilizzazione dei conti pubblici»<sup>44</sup>.

Conclusivamente, quindi, si può affermare che risulta estremamente complicato identificare il punto di equilibrio tra il dovere tributario ed il diritto alla "giusta imposta". La ragionevolezza che deve connotare l'operato del legislatore dovrebbe tuttavia consentire che non si ripercorra all'inverso il cammino storico che ha condotto l'uomo dalla posizione di suddito a quella di cittadino. L'imposizione di plurimi "contributi"<sup>45</sup> finalizzati a far partecipare maggiormente al

---

(contribuendo alla diffusione di un certo tipo di "finanza allegra" che certo non ha influito positivamente sulla situazione economica attuale). Tuttavia, l'usanza è difficile da scardinare, ed in generale l'attività delle Commissioni Bilancio delle Camere è sempre intensa quanto al vaglio di ammissibilità ai sensi dell'art. 81 Cost..

<sup>43</sup> L. ANTONINI, in *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., p. 399.

<sup>44</sup> Così M. BERTOLISSI, Stato sociale e federalismo fiscale, Relazione al Convegno Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea – I "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria" - Taormina 27-28 aprile 2012.

<sup>45</sup> È opportuno evidenziare che la Corte ha ribadito l'asserzione circa l'indubbia natura tributaria del contributo di solidarietà di cui all'art. 2 del d.l. n. 138 del 2011, effettuata nella sentenza n. 223. Nella citata sentenza n. 241 del 2012 (punto 6.1 del *Considerato in diritto*), infatti, si afferma: «Va rilevato, in proposito, che l'entrata in esame ha natura indiscutibilmente tributaria, come incidentalmente rilevato dalla sentenza di questa Corte n. 223 del 2012, ai punti 13.2.2. e 13.3.1. del "Considerato in diritto, in quanto presenta la struttura di una sovrapposta dell'IRPEF, tanto che per il suo accertamento, riscossione e contenzioso lo stesso comma 2 stabilisce che "si applicano le disposizioni vigenti per le imposte sui redditi" (quinto periodo del comma)". Relativamente a tale prelievo, si segnala G. MARONI, *Contributo di solidarietà su pochi «paperoni»: meglio un'equa imposta patrimoniale?*, in *Corr. trib.* n. 37 del 2011, p. 3021. Va segnalato, altresì, come di recente, in sede di lavori parlamentari relativi al disegno di legge di stabilità, presso la Commissione lavoro della Camera dei Deputati sia stato proposto un emendamento che ipotizza un ulteriore contributo di solidarietà, finalizzato al reperimento di

concorso alle pubbliche spese i soggetti detentori dotati di maggior capacità contributiva, senza un'accurata ponderazione che prevenga dal colpire sempre i medesimi soggetti escludendone altri, rischia di far imboccare un percorso regressivo quanto a civiltà giuridica. Già E. Vanoni, infatti, avvertiva che la capacità contributiva dovesse essere intesa come un valore di orientamento della futura azione legislativa e, dal punto di vista giuridico, ponesse un solo limite a tale azione: che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali<sup>46</sup>.

---

ulteriori risorse per dare soluzione alla vicenda dei lavoratori cc.dd. “esodati”. Successivamente, la copertura è stata individuata disponendo il blocco, per l’anno 2014, della rivalutazione automatica dei trattamenti pensionistici, con riferimento alle fasce di importo dei trattamenti pensionistici superiori a sei volte il trattamento minimo dell’INPS. Non è escluso che nel prosieguo dell’esame parlamentare del disegno di legge di stabilità possano subentrare ulteriori ipotesi.

<sup>46</sup> *Rapporto della Commissione economica presentato all’Assemblea Costituente. V Finanza. I. Relazione*, Roma, 1946, cit..