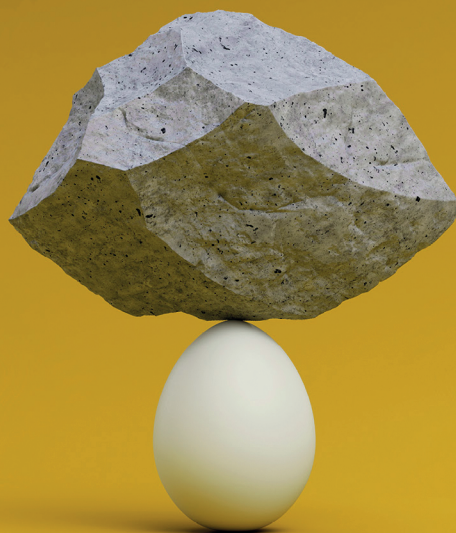


Alessandro Giovannini

Per principi

Dodici saggi di diritto tributario e *oltre*



Giappichelli

Premessa

Contrapporre al tecnicismo e alle regole un'interpretazione fondata sui principi è il solo modo che conosco per scongiurare il pericolo di ridurre il diritto tributario ad un insieme di fredde e confuse zolle normative, e per provare a restituirgli un senso conforme ai bisogni dell'individuo, della società e dell'economia.

È con questo spirito che licenzio *Per principi*. Quelli proposti sono dodici scritti su temi centrali, ripresi da interventi a convegni, appunti per le lezioni, da scarabocchi lasciati sulla scrivania e ora finalmente portati a compimento. Tutti affrontano istituti di diritto tributario, ma nessuno di essi è esaminato soltanto con la sua lente o con la sola lente del diritto.

La peculiarità della disciplina non può determinarne l'isolamento e il suo vorticoso mutamento non può trasformarsi in pazzia degli atomi, suicida – la pazzia – per sua stessa natura.

Saranno dunque i principi a tessere trama e ordito. Essi, però, non si limiteranno ad unire. Indicheranno anche il fine al quale tendere: costruire il diritto, interpretarlo ed applicarlo in funzione dell'uomo e della protezione dei suoi "beni della vita".

Senza retorica e inutile moralismo, neppure i principi, da soli, possono granché se, in chi li applica, non alberga una convinzione culturale profonda: che il diritto, tutto il diritto, è fatto per l'uomo, non l'uomo per il diritto, per un uomo in carne ed ossa, non scritto solo nei codici e nei libri. Se il diritto non fosse questo sarebbe un giogo, anziché uno strumento di libertà.

Anche nell'interpretazione e nella costruzione del diritto tributario, perciò, la realtà non può essere considerata un inciampo, né l'uomo una maschera di cera posto a bersaglio dei suoi chierici. Anzi, per le funzioni sociali ed economiche alle quali il diritto tributario deve corrispondere, chi in un modo o in un altro lo forgia non può trascurare la realtà, a meno che non intenda costringere l'uomo in sanguinolenti lettini di *Procuste*.

Ecco, queste sono le fondamenta del libro.

L'incipit dà contezza della sua struttura.

All'inizio di ogni capitolo è proposto un sintagma che ne evidenzia il "cuore".

“Che Dio ti salvi dalla guazza e dagli assassini”, fu l’augurio che il grillo parlante fece a Pinocchio nella notte in cui il burattino decise di avventurarsi nel bosco. Lo stesso augurio rivolgo io a chi crede ancora nell’avventura intellettuale. Un po’ quello che qui ho tentato di fare.

Alessandro Giovannini

Siena, Convento di San Francesco, *inverno* (2022)

Parte Prima
Del diritto

Capitolo Primo

Sul diritto, sul metodo e sui princìpi

*Il diritto è fatto per l'uomo e non l'uomo per il diritto.
Come la realtà non è un inciampo frapposto sulla via del diritto, così l'uomo non
è una maschera di cera che si pone a bersaglio dei suoi effetti.*

1. La frana del diritto e del rigore metodologico

Negli ultimi anni si è diffusa l'idea che il sapere non sia sapere se non è utile nel contingente, immediatamente strumentale alla risoluzione di un caso concreto. Il sapere e la conoscenza sono tali se fruibili all'istante, legati ad una specifica disposizione e funzionali alla sua immediata applicazione.

Questa frase la scrissi nel 2014 in apertura di un mio libro. La ripeto oggi perché continua ad esprimere una tendenza culturale incontestabile, precipitato, nelle materie giuridiche, della "modernità liquida", per riprendere l'illuminante teoria di Zygmunt Bauman¹.

Niente nasce dal niente, tutto si tiene. È stata una semina lenta, iniziata almeno cinquant'anni fa. Tra sociologia, economia, politica, filosofia, quella semina ha finito per far germogliare anche in ambito giuridico tendenze volte non solo a disperdere l'unitarietà dei concetti, ma anche a dare soluzioni parcellizzate, destinate ad essere scartate e sostituite *dans l'espace d'un matin*, quasi fossero merce in scadenza.

Impulsi distruttivi di una cultura giuridica di sistema.

Nella nostra materia questa tendenza ha preso il sopravvento, trasformandosi in un processo quasi parossistico. Non è questione riguardante solo il diritto tributario, lo ribadisco². Le radici più profonde di questo smarrimento sono trasversali e quindi finiscono per coinvolgere, più o meno, tutti i rami del sapere giuridico. Nella nostra disciplina, però, questo fenomeno si presenta in maniera molto accentuata.

¹ Bauman, *Modernità liquida*, Roma-Bari, 2006.

² Le pagine amare di Azzariti, *Il costituzionalismo moderno può sopravvivere?*, Roma-Bari, 2013, lo testimoniano con grande chiarezza. Ancora prima lo testimoniano le riflessioni di Zagrebelsky, *Il diritto mite*, Torino, 1992, *passim*, ma specie 147 ss.

Con una conseguenza paradossale. Il fatto che il diritto tributario rispecchi più di altri la trasformazione tumultuosa della realtà avrebbe dovuto indurre tutti gli attori a mantenere saldi i principi, le categorie generali, i valori costituzionali. Invece, ed ecco il paradosso, in molti hanno finito per cadere nella trappola della frantumazione della conoscenza e dell'interpretazione, dello smarrimento dei principi, appunto.

Si deve dire che questo orientamento è fortemente alimentato anche dalla legislazione, sempre più confusa, mal scritta, propagandistica, contraddittoria e incoerente. Non credo si esageri a derubricarla a mina posta alle fondamenta della ricerca, dell'interpretazione e dell'applicazione. Non solo incoraggia la frantumazione, ma dà vita ad un circolo perverso: metodo della ricerca, interpretazione e prodotto normativo si alimentano reciprocamente in una spirale dantesca. Un imbarbarimento che dal prodotto normativo scende giù, fino al diritto vivente e che nell'apparato burocratico trova ulteriore terreno fertile.

Sul prodotto legislativo non possiamo fare granché per migliorarlo, possiamo soltanto denunciarne i vizi, indicare e auspicare soluzioni adeguate al loro superamento. E non possiamo far molto neppure sulle scelte della burocrazia ministeriale e sui suoi prodotti normativi o pseudonormativi, che pure avvolgono la quotidianità.

Possiamo incidere profondamente, invece, sulla qualità della ricerca e dell'interpretazione. Come? Tornando a riflettere sul metodo della conoscenza, sulla funzione delle categorie generali, dei principi e dei valori in questi incarnati o da questi espressi.

2. Il diritto intero, il cadavere del diritto e il diritto vivo

Francesco Carnelutti aveva capito prima di altri il rischio che col passare del tempo avrebbe corso la scienza giuridica. *“Il vero è che il diritto”,* scrisse nel 1939, *“si mostra come una sola, immensa, istituzione. [...] dal punto di vista della metodologia ciò vuol dire che guai allo scienziato, il quale, avendo sul suo tavolo un pezzo tagliato dal corpo del diritto per farne la analisi, si illuda che quel pezzo formi un diritto intero”.* E aggiunse: *“avviene così agli scienziati del diritto che per poter studiare questo formidabile meccanismo, lo debbono fare a pezzi. Ma ciò che risulta dal disfacimento non è il diritto, sebbene una parte del diritto; e la realtà della parte esclude la realtà del tutto [...]. In questo modo ciò che noi osserviamo è piuttosto il cadavere del diritto che il diritto vivo, perché la vita, cioè la realtà del diritto, non è nelle singole parti ma nel tutto”*³.

³ Carnelutti, *Metodologia del diritto*, Padova, 1939 (ora ne *I classici della Cedam*).

Questo, per Carnelutti, era il diritto⁴ e questo, per lui, era il solo modo per evitare l'imbarbarimento della scienza e del metodo⁵. Al di là dell'approccio "mistico" e della qualificazione del diritto come "istituzione"⁶, la sua analisi metodologica si mantiene ineccepibile e per questo è senz'altro da condividere.

Come pure da condividere è il *j'accuse* di Lina Bigliazzi Geri contro chi – specie i giudici, lei dice – trascura i principi nell'interpretazione della legge. Errore bensì di metodo, ma anche ideologico, perché frutto di un certo tipo di formazione culturale, per questo mortale per la vita stessa delle scienze giuridiche⁷.

Questi studiosi non sono i soli ad essersi occupati della decadenza del diritto⁸. Altri e altrettanto autorevoli lo hanno fatto. Nell'economia di questo libro, però, i richiami compiuti si possono ritenere sufficienti perché essi già offrono gli "attrezzi" necessari per provare a sciogliere i nodi evidenziati.

3. Il metodo, i metodi, la conoscenza e l'interpretazione

Muoviamo, allora, dai concetti di metodologia e metodo. In termini generali si può dire che la metodologia è la disciplina che studia il metodo e il metodo è lo strumento di ricerca volto alla conoscenza. Sempre in termini generali si può dire che il metodo, inteso come strumento, è costituito dal complesso dei "fondamenti teorici" propri dell'oggetto della conoscenza e dall'insieme delle "tecniche applicative" sulle quali si basa la ricerca medesima⁹.

⁴ Coccopalmerio, *Francesco Carnelutti, Il realismo giuridico italiano*, Napoli, 1989.

⁵ Cfr. ampiamente Viola, *Metodologia, teoria ed ideologia del diritto in F. Carnelutti*, in *Riv. dir. proc.*, 1967, 12.

⁶ Su questi aspetti, dello stesso Carnelutti, si veda *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 31.

⁷ Bigliazzi Geri, *L'interpretazione*, Milano, 1994, 52, osserva inoltre che uno degli errori più frequenti compiuti dagli interpreti ed in particolare dai giudici consiste nel "trascurare tutta una serie di principi generali: quelli appartenenti ai diritti comunitario ed internazionale; quelli, soprattutto, sui quali a partire dal 1948 si regge l'ossatura stessa del nostro ordinamento considerato nella sua unitaria complessità di sistema".

⁸ Della crisi del diritto tributario, anche dal punto di vista dell'autonomia, si è occupato recentemente Paparella, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 587.

⁹ Cfr. Carnelutti, *Nuove riflessioni intorno al metodo*, in *Scritti giuridici in onore di De Marzio*, I, Milano, 1960, 154, per il quale "Ci vuole poco a capire che esiste una *materia* giuridica, ma un metodo giuridico no; il metodo, naturalmente, deve adattarsi alla materia, ma la via della conoscenza è una sola. È una via accidentata e scoscesa, ad aprire

Queste definizioni si possono ritenere valide anche per la scienza giuridica: il metodo rimane anche in questo ambito strumento funzionale alla conoscenza, che non può che avere ad oggetto, almeno in prima battuta, la disposizione positiva o per dirla in parole semplicissime, il testo scritto¹⁰.

È la funzione stessa del diritto che porta la conoscenza all'interpretazione, che dà alla conoscenza una funzione strumentale all'interpretazione, la quale è, fra l'altro, un procedimento intellettuale rivolto, proprio, all'acquisizione di un risultato, secondo la tripartizione tarelliana tra interpretazione come attività, interpretazione come giustificazione e, per l'appunto, interpretazione come prodotto¹¹.

4. I fondamenti teorici e le tecniche della conoscenza: pluralità e unicità del metodo

I “fondamenti teorici” dei metodi della conoscenza possono essere più di uno, proprio come più di una possono essere le “tecniche”. Ne discende che anche in ambito giuridico non esiste “il fondamento teorico del metodo”, ma esistono “i fondamenti teorici dei metodi”, non esiste la “tecnica”, ma le “tecniche” di conoscenza.

Così, con riguardo ai “fondamenti” si possono avere, fra gli altri, un me-

la quale concorrono tutti insieme, filosofi, matematici, fisici, biologi, storici e anche giuristi”. Similmente Bobbio, *Metodo*, in *Contributi ad un dizionario giuridico*, Torino, 1994, 165. Su metodo e metodologia, cfr. inoltre e ampiamente, Scarpelli, *Il metodo giuridico*, in *Riv. dir. proc.*, 1971, 553 ss.

¹⁰ Questo è quel che normalmente accade e che normalmente s'intende per conoscenza giuridica. La finalizzazione all'interpretazione non è però la sola funzione della conoscenza, neppure nelle scienze giuridiche. Condivido lo sforzo di alcuni studiosi di riportare al diritto, compreso quello tributario, metri di studio propri di discipline diverse, oppure metri di studio ripresi da ordinamenti giuridici stranieri. La loro è una ricerca di base, che persegue il fine non tanto o non solo di interpretare una singola disposizione o un complesso di disposizioni positive, quanto di contribuire allo sviluppo delle idee in quanto tali, anche se non utilizzabili all'istante per la via dell'applicazione. La loro, appunto, è una forma di ricerca di base applicata al diritto, ad una scienza sociale, anziché ad una scienza dura, come invece avviene tradizionalmente. Cfr. ampiamente gli studi di Versiglioni, tra i quali, da ultimo, *Il diritto matematico*, Pisa, 2020. Qui, però, intendo riferirmi alla ricerca funzionale all'interpretazione, alla conoscenza interpretativa, all'antico arnese, cioè, che gli attori del diritto usano per trasformarsi in azzecagarbugli o paladini della giustizia.

¹¹ La conoscenza, come detto, ha ad oggetto giocoforza in prima battuta disposizioni positive o norme ordinarie. Utilizzo il concetto di norma nei termini precisati, in contrapposizione al concetto di disposizione, da Crisafulli, *Disposizione (e norma)*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, 1964, 195. Cfr. inoltre Pino, *Interpretazione e “crisi” delle fonti*, Modena, 2015. La tripartizione richiamata, che si fonda sulla preliminare distinzione tra disposizione-enunciato e norma, si trova in Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, 39 ss.

todo di conoscenza normativo, riconducibile al normativismo puro e al positivismo, o un metodo naturalistico, riconducibile al razionalismo e al giurisnaturalismo; avuto riguardo alle “tecniche” d’indagine, si possono dare un metodo letterario, sistematico, storico, intenzionale o uno economico, statistico e via dicendo¹².

Tanti metodi, insomma, quanti sono i “fondamenti teorici” e quante sono le “tecniche” di conoscenza.

Questa pluralità, però, non deve farci cadere in un doppio errore. Anzitutto, non deve far credere che ogni disciplina giuridica abbia il “suo” metodo di conoscenza. Non sono configurabili, cioè, “un” metodo per il diritto civile, “un” metodo per il diritto processuale, “un” metodo per il diritto tributario e così via. E anche se il sostantivo metodo si declina al plurale – metodi, appunto – con riguardo ai “fondamenti” e alle “tecniche” non sono ugualmente configurabili tanti metodi, gli uni diversi dagli altri, quanti sono i rami del diritto.

Per esemplificare, i canoni dell’interpretazione economica, assai utilizzati nella nostra materia, o di quella sistematica sono identici sia che si applichino al diritto civile, sia che si riferiscano al diritto tributario¹³. E

¹² Per un approfondito studio, caratterizzato da una visione indubbiamente innovativa dei concetti di etica, scienza, interpretazione, verità, falsità e di altri concetti propri all’armamentario del giurista, cfr. di nuovo Versigliani, *Diritto matematico*, cit., *passim*, ma specialmente 123 ss.

¹³ Si può dire che la quasi totalità dei contributi sull’interpretazione del diritto tributario hanno mosso dalla tecnica dell’interpretazione economica, specialmente nello studio dell’elusione e dell’abuso del diritto, e dalle norme costituzionali riferibili alle agevolazioni ed esenzioni. Cfr. ampiamente, senza pretesa di completezza tanto è vasta la letteratura al riguardo, A. Amatucci, *L’interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario, Il diritto tributario e le sue fonti*, diretto da A. Amatucci, I, II, Padova, 1994; Melis, *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 163, 229; Id., *Sull’interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 413; Falsitta, *L’interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009, 3, specie 12, e prima Id., *L’influenza dell’opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell’interpretazione antielusiva della norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 569; Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 683; Velluzzi, *Interpretazione e tributi. Argomenti, analogia, abuso del diritto*, Modena, 2015; Girelli, *Forma giuridica e sostanza economica nel sistema dell’imposta di registro*, Padova, 2017; Fiorentino, *Il ruolo dell’interprete in ambito tributario tra “formalismi” ed “eccessi” interpretativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, I, 47.

Sulle norme agevolative in particolare, cfr. La Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; Id., *Le agevolazioni fiscali*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, cit., 401 ss.; Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; Basilavecchia, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*,

lo stesso si deve dire se si privilegia, ad esempio, il metodo normativo puro, assumendo il diritto come insieme di disposizioni positive nude e crude, piuttosto che quello razionalista, qualificando il diritto come ordine naturale preesistente al sistema positivo, mediante il quale si razionalizza il sistema stesso, restituendo ad esso l'ordine originario, razionale e semplificato¹⁴.

I metodi in ambito tributario in nulla si differenziano da quelli applicati in altri settori. Ciò che cambiano sono i fatti e le disposizioni oggetto di conoscenza, non i metodi¹⁵.

5. Il rigore della scientificità: dall'“idea” ai risultati astratti della ricerca, dagli “estremi” alla falsificazione

Il secondo errore da evitare è questo. Il fatto che più siano i metodi non deve far pensare che solo alcuni di essi possiedano i requisiti della scientificità. Non è il metodo in sé a possederli, ma a conferirglieli sono le modalità del suo uso rispetto al risultato astratto che s'intende ottenere. Tutti i metodi si devono impiantare sul rigore della scientificità, nessuno escluso, e dunque è il rigore, che della scientificità è strumento e misura, a imprimergli questo crisma.

Cosa vuol dire usare il rigore, cos'è il rigore come requisito della scientificità, come suo strumento e metro?

Iniziamo col dire che nella moderna metodologia è pacifico che le proposizioni scientifiche non sono incondizionatamente vere o incondiziona-

Agg., V, 2002, 48; Batistoni Ferrara, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in Cassese (a cura di), *Diz. dir. pubbl.*, 2006, I, 175; Pace, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012; Guidara, *Agevolazioni fiscali*, in *Treccani, Diritto online*, 2013.

Per un recente e innovativo orientamento della Cassazione, che sembra andare nella direzione qui auspicata, cfr. Fedele, *Delle norme di agevolazione tributaria: primi segnali di un nuovo orientamento?*, in *Riv. dir. trib., Supplemento online*, 2018 e, sempre dell'A., con riguardo alla sent. Corte cost. n. 242 del 2017, cfr. *La sentenza della Corte costituzionale come rimedio al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 698.

¹⁴ Cfr. Panzarini, *Il diritto naturale quale fonte del diritto. Il realismo-razionalismo giuridico, illuministico, principio ed approdo del giusnaturalismo*, Padova, 2009.

¹⁵ La non coincidenza delle nozioni e dei metodi, invece, rimane con riguardo all'economia intesa non come metodo dell'interpretazione, ma come scienza. Talvolta, infatti, qual che rileva per l'economia non assume lo stesso significato per il diritto e dunque i metodi d'interpretazione valevoli per quel settore spesso non possono essere ripresi a metodi giuridici. Così, quel che è reddito in economia come risultato di un procedimento d'interpretazione della realtà, non necessariamente lo è per il diritto. Su questi profili rimangono determinanti le lucide osservazioni di A.D. Giannini, *Diritto finanziario e scienza delle finanze*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, I, 1 ss., e poi Id., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I, 197.

tamente false. E non lo sono perché non riproducono, né per intuizione, né per natura, né per sperimentazione di un fatto, una verità presupposta, assoluta, o una falsità presupposta, assoluta.

Le proposizioni scientifiche, piuttosto, sono proposizioni rigorose: non vere o false, ma rigorose o non rigorose, finalizzate al raggiungimento del risultato dotato di maggiore attendibilità tra quelli possibili e dunque di un risultato dapprima “falsificabile” in esito alla fase interpretativa pura e dopo “verificabile”, nella fase della sperimentazione¹⁶.

Invocare la scientificità della ricerca e dell’interpretazione nel mondo giuridico, dunque, non vuol dire pretendere dall’attore, come risultato del suo lavoro, la verità. Vuol dire pretendere che, muovendo da un’idea, la sviluppi con rigore¹⁷.

I presupposti fondamentali affinché una ricerca o un’interpretazione si possa dire rigorosa e quindi scientificamente rilevante sono questi. Per prima cosa deve prendere le mosse da un’idea. Poi, nel suo svolgimento, deve essere internamente coerente e non contraddittoria. Non basta. Deve essere al tempo stesso coerente e non contraddittoria all’esterno, in relazione, cioè, agli enunciati formativi del sistema, ad iniziare dai suoi principi. Poi e finalmente, anche il risultato astratto del ragionamento deve essere coerente e non contraddittorio, ossia conforme a tutti gli enunciati e le proposizioni “superiori” e dunque, ancora una volta, ai principi.

Si può dire, allora, che è rigorosa e dunque scientifica la teoria che da un’idea si sviluppa e conduce a risultati coerenti e non contraddittori rispetto ai principi e che, per questo, è in grado di reggere gli “estremi”, ossia le ipotesi o le fattispecie che in gergo si definiscono “di scuola”. Se la teoria applicata agli “estremi” porta a risultati che la contraddicono o che non sono in grado di dare soluzione coerente agli “estremi” stessi, vuol dire che la teoria è errata e come tale non può essere considerata scientificamente valida.

Il risultato astratto, per dirsi scientifico, perciò, deve essere sorretto dal

¹⁶ Sull’evoluzione del positivismo e sulle sue molteplici sfaccettature teoriche la letteratura è vastissima. Oltre a Kelsen, *La dottrina pura del diritto*, a cura di Losano, Torino, 1961, e Hart, *Il concetto di diritto*, con introduzione di Cattaneo, Torino, 2002, rimane fondamentale Bobbio, *Giusnaturalismo e positivismo giuridico*, con prefazione di Ferrajoli, Roma-Bari, 2011; inoltre, per tutti, cfr. Giorgianni, *Neopositivismo e scienza del diritto*, Roma 1956; Barone, *Il neopositivismo logico*, 2^a ed., Roma-Bari, 1977; Schiavello, *Il positivismo giuridico dopo Herbert L. A. Hart. Un’introduzione critica*, Torino, 2004; in tempi ancora più recenti si veda l’antologia di Schiavello-Velluzzi, *Il positivismo giuridico contemporaneo, Una antologia*, Torino, 2005, che fin dalla prefazione a firma di Jori chiarisce nitidamente le problematiche che continuano a lacerare il dibattito fra i giuspositivisti. Sulla falsificabilità cfr. Popper, *Logica della scoperta scientifica*, Torino, 1970, *passim*, ma già 22.

¹⁷ Sull’“idea” come “valore” qualificante della ricerca scientifica, cfr. Weber, *La scienza come professione*, Torino, 2004, *passim*.

rigore: non solo deve essere quello maggiormente attendibile nel ventaglio dei possibili, ma deve essere “falsificabile”, come ha spiegato lucidamente Karl R. Popper a proposito di ricerca scientifica e metodologia¹⁸. È il risultato, alla fine, che conferma la scientificità anche del procedimento interpretativo. Se il risultato ha i caratteri del rigore scientifico, anche il procedimento li ha. Il risultato è il punto d’approdo fondamentale del procedimento, perché è qui che si colloca la prova della “falsificazione”. È a questo punto che si pone l’accertamento della fondatezza scientifica dell’interpretazione astrattamente assunta.

Non si inventa niente di nuovo, dovendo semplicemente ripetere mnemonicamente l’insegnamento ricevuto: “Nessuna quantità di esperimenti potrà dimostrare che ho ragione; un unico esperimento potrà dimostrare che ho sbagliato”, scrisse Albert Einstein nella lettera a Max Born nel dicembre del 1926.

La teoria popperiana sulla falsificazione, stringi stringi, muove da qui, da questa frase, e a questa torna, valendo anche per le scienze sociali.

6. La sperimentazione giuridica del risultato astratto mediante la verifica. Il laboratorio della realtà e i “beni della vita”

La ricerca condotta col rigore della scienza deve fare un ulteriore e definitivo passaggio: quello della sperimentazione del risultato astratto. È qui infatti che si colloca la “verificazione” del risultato astratto raggiunto dall’interprete.

Nelle nostre materie la sperimentazione consiste unicamente nella verifica sul campo del risultato astrattamente raggiunto con la ricerca. È la realtà il suo laboratorio: la validità sostanziale o per l’appunto reale del risultato è dimostrata dal fatto che i “beni della vita” per il quale il risultato stesso è composto trovano, per suo tramite, effettiva tutela¹⁹. Non basta, pertanto, che il risultato sia astrattamente rigoroso per essere accettato ed applicato secondo lo schema della scientificità. È necessario che sia in grado di offrire tutela effettiva agli interessi contesi, conformemente ai superiori principi dell’ordinamento. Questa è la “verificazione” per le nostre materie e in specie, per quanto ci riguarda direttamente, per il diritto tributario.

¹⁸ Cfr. Popper, *Logica della scoperta scientifica*, loc. già cit.

¹⁹ Al tema della protezione dei “beni della vita” è specificamente dedicato il prossimo capitolo ottavo. Sul punto riprendo la tesi chiovendiana sulla tutela, anche per la sua sorprendente attualità. Cfr. Chiovenda, *Azione nel sistema dei diritti* (1903), poi in *Saggi di diritto processuale civile*, I, Roma, 1930, 3, 9, 63.

In questo consiste la sua validità sostanziale ed in questo consiste la sperimentazione nel mondo giuridico, in null'altro. I risultati astrattamente conseguiti col rigore della scienza devono essere portati allo scoperto e ad essi deve essere chiesto di giustificarsi, dimostrando, proprio, di essere in grado di assicurare protezione effettiva ai "beni della vita", in funzione dei quali la ricerca è stata condotta e in funzione dei quali il diritto, tutto il diritto, è composto²⁰.

Senza retorica e inutile moralismo, il diritto è fatto per l'uomo e non l'uomo per il diritto, questa è la sua sostanza più autentica²¹. Come la realtà non è un inciampo accidentale che si frappone sulla via del diritto, così l'uomo non è una maschera di cera che si pone a bersaglio dei suoi effetti.

7. Il sarcofago della scienza

È possibile che la sperimentazione e più in generale il modo fin qui indicato di intendere il lavoro del giurista, consentano di evitare che i risultati della ricerca finiscano nel sarcofago della scienza. Senza la fase della sperimentazione, infatti, il rischio che si può correre è quello di iconizzare, proprio, quei risultati, come d'altra parte è già avvenuto più e più volte anche nella nostra materia.

C'è un solo modo che può consentire di evitarlo: verificare la loro idoneità a garantire – lo ripeto – la protezione effettiva dei "beni della vita" e recuperare, come si osserverà più diffusamente nelle prossime pagine, il principio di realtà del diritto.

Per chiarire il motivo per il quale credo che la sperimentazione sia condizione della scientificità, prendo in prestito, scimmiettandola, una famosa frase di Karl Marx e Friedrich Engels, che echeggia in alcuni studi di Norberto Bobbio: nella mente dei giuristi si aggira un fantasma, il fantasma della non scientificità della loro materia. Una sorta di frustrazione dovuta ad un senso di inferiorità verso le scienze esatte.

Per scacciare il fantasma, si è determinato un risultato singolare nella storia del pensiero giuridico: quello di separare la ricerca dall'applicazione della legge. Si è finito per creare, cioè, una divaricazione tra costruzione

²⁰ Questa impostazione richiama alla mente, in qualche modo, la tesi sulla validità materiale delle norme, in contrapposizione alla tesi sulla validità formale propria del formalismo giuridico. Qui però il discorso è spostato dal versante delle fonti a quello dell'interpretazione. Cfr. ampiamente Pino, *Norme e gerarchie normative*, in *Analisi e diritto*, 2008, 263; Guastini, *Le fonti del diritto. Fondamenti teorici*, Milano, 2010, 255.

²¹ È un po' come dire che "il sabato è fatto per l'uomo e non l'uomo per il sabato", stando alla narrazione dell'evangelista Marco (Mc. 2, 27-28).

teorica, guidata dalla scientificità dei canoni, e sperimentazione sul campo, reputata non scientifica, una specie di scarabocchio della prima o, come l'ha definita lo stesso Bobbio guardando all'applicazione giurisprudenziale, una sua "brutta copia"²².

Questa asimmetria ha esasperato la separazione tra i due mondi, cosicché i risultati astratti della ricerca, pur caratterizzati dai crismi della scientificità, spesso sono rimasti imprigionati, come detto, in un sarcofago. Certo, pieno di perle, ori e incensi, ossia di teorie, argomentazioni e astrazioni di grande genialità speculativa, ma delle quali gli stessi giuristi, il più delle volte, non sanno di cosa farsene perché privi di riscontro nella realtà o perché inidonei ad offrire tutela effettiva agli interessi contesi.

La sperimentazione, nei termini dianzi indicati, può invertire questa tendenza e riportare il diritto come prodotto dell'interpretazione alla realtà.

8. Dalla realtà al diritto, e ritorno

D'altra parte, come già sottolineato, la realtà non è un accidimento accidentale che si frappone come un inciampo sulla via dell'interprete. La realtà è ciò che il diritto regola in astratto, nel suo "dover essere" (*Sollen*), ma anche in concreto, nel suo "essere" (*Sein*), perché è dalla realtà, quella composta da interessi individuali e fatti concreti, che il diritto prende avvio, ed è alla realtà che esso deve tornare²³.

Gli effetti di questo meccanismo di "andata e ritorno" alla realtà si col-

²² Bobbio, *Scienza del diritto e analisi del linguaggio*, ora in *Saggi sulla scienza giuridica*, Torino, 2011, 1, specie 3, ma anche Villa, *Teorie della scienza giuridica e teorie delle scienze naturali. Modelli e analogie*, Milano, 1984.

²³ È noto che per Kelsen, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, 6^a ed., Milano, 1994, 35, la norma giuridica (*Rechtssatz*) è un giudizio ipotetico che stabilisce un rapporto tra condizione (fattispecie) e conseguenza (sanzione) nella forma del dover essere (*Sollen*); il dover essere va però tenuto nettamente distinto dall'essere (*Sein*) della realtà naturale, perché solo così il discorso giuridico si può depurare da sovrastrutture pregiuridiche e metagiuridiche improprie. Qui io mi avvicino molto più sensibilmente, invece, all'impostazione fatta propria, fra gli altri, in Italia, da M.S. Giannini, il quale, pur nel rispetto dell'autonomia del diritto, ritiene che questo non possa essere isolato dal contesto sociale nel quale ricade e che anzi proprio da un simile contesto debba essere illuminato (M.S. Giannini, *Sociologia e studi di diritto contemporaneo*, in *Jus*, 1957, 223 e da ultimo Id., *La funzione del giurista nella società contemporanea*, in *Legalità e Giustizia*, 1985, 1298). Pur senza prendere posizione sulla giustezza della giurisprudenza analitica, condivido senz'altro il pensiero del Maestro, che poi, in un recente saggio, riecheggia nell'efficace sintesi compiuta dal suo autore per il quale "la teoria del diritto deve rimanere un'avventura comune di giuristi, filosofi e sociologi". Così MacCormick, in MacCormick e Weinberger., *Il diritto come istituzione* (1985), a cura di La Torre, Milano, 1990, 93. Ampiamente anche Zagrebelsky, nel fondamentale *Il diritto mite*, cit., 147 ss.

gono nitidamente nel processo, compreso quello tributario. Ricostruendo l'azione processuale e il suo rapporto con l'oggetto della domanda alla luce delle teorie "sostanzialistiche"²⁴, riesce evidente come la sentenza debba sempre tutelare i beni della vita. La sentenza, cioè, seppure conseguente ad un'azione d'impugnazione, non può che tutelare direttamente la posizione sostanziale riconducibile ad un assetto di interessi o ad un interesse giuridicamente protetto.

Il meccanismo di "andata e ritorno" alla – e dalla – realtà si coglie anche nelle norme d'azione e di relazione non processuali: nessuna di queste esiste senza la realtà. La realtà è ciò che vivifica le disposizioni, comprese queste²⁵.

In parole diverse, per fare del diritto un "corpo vivo" non è possibile sganciarlo dalla realtà dalla quale muove il procedimento di qualificazione che lo crea e alla quale il diritto stesso torna per adempiere alla sua funzione. Se accogliessimo un formalismo assoluto, avalutativo, ingessato nello studio della sola disposizione e delle situazioni giuridiche soggettive astratte, non si renderebbe un buon servizio né alla scienza, perché i suoi risultati sarebbero condannati all'asfissia del sarcofago; né al diritto, perché si determinerebbe uno slittamento dei piani di valutazione. Infatti, si finirebbe per mettere in prima linea le esigenze formali del sistema, piuttosto che gli interessi sostanziali degli individui (o dello stato-persona), mortificando la finalità primaria del diritto stesso²⁶.

L'esigenza, allora, è quella di iniziare a scrutinare il diritto riconciliandosi con il principio di realtà. Ecco che cosa oggi manca e che cosa oggi dobbiamo scoprire o riscoprire per dare un senso finale al diritto, anche al diritto tributario²⁷.

²⁴ Il tema sarà ripreso e sviluppato nel prossimo capitolo ottavo. Anticipo per utilità del lettore che la prospettiva processuale, nella stessa chiave sostanzialistica che qui propongo, l'ho già affrontata in alcuni studi sul processo tributario. Se si vuole, Giovannini, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita"*, in *Rass. trib.*, 2015, 3. Per la dottrina processuale civile, cfr. Menchini, *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987, 10; Luiso, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 2013, 155; Motto, *Poteri sostanziali e tutela giurisdizionale*, Torino, 2012, 396.

²⁵ Azzariti, *op. cit.*, specialmente capitolo VII.

²⁶ Rimangono essenziali le osservazioni di Zagrebelsky, *Il diritto mite*, cit., 160 ss., dove l'autore parla di *ethos* a proposito dei valori iscritti nella tavola costituzionale. In prospettiva diversa, ma con uguale riferimento all'etica, cfr. Gallo, *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*, 2^a ed., Bologna, 2011, 45 ss.

²⁷ Uno spunto assai interessante in questa direzione viene dalla Corte costituzionale, che nella sent. n. 242 del 2017, in *cortecostituzionale.it*, sembra aver compiuto un balzo verso il realismo per la tutela effettiva degli interessi anche in materia tributaria. Pur essendo il tema affrontato assai specifico – si trattava di particolari norme agevolative – la posizione della Corte riveste grande interesse poiché finisce per allentare, in presenza di determinati presupposti, i vincoli del divieto di analogia che tradizionalmente, inve-

Il principio di realtà, per come io lo intendo, per come si è sviluppato in ordinamenti di altri stati e per com'è entrato negli studi di altri rami del diritto domestico – dal diritto civile, a quello amministrativo, a quello processuale – consiste in questo: nella funzionalizzazione del sistema ai fatti, alle esigenze sostanziali che il diritto stesso deve soddisfare, ponendo in secondo piano le costruzioni astratte che non risultano, alla prova della sperimentazione, adeguate alla protezione effettiva di quelle esigenze e dei beni della vita che le incorporano²⁸.

Questa impostazione, se accettata, può finalmente diventare la chiave di volta anche della nostra metodologia, della metodologia applicata al diritto tributario.

9. Significante, significato, princìpi e valori

Prendere in mano, come interpreti, il principio di realtà è complesso, sia per la struttura propria al nostro ordinamento, radicata sulle forme, sia per la cultura che ancora imbeve l'argomentare di molti giuristi. È ancora forte l'influenza del positivismo, del formalismo e del normativismo nel lavoro quotidiano di chi si occupa del diritto.

Proprio per questo può risultare utile tracciare un percorso alternativo. Non v'è dubbio che ricerca ed interpretazione abbiano inizialmente ad oggetto le parole, ossia i formanti enunciativi del diritto positivo. È da lì, in-

ce, si ritiene impediscano, proprio per le agevolazioni, integrazioni normative per il tramite dell'interpretazione. Cfr. recentemente Velluzzi, *Interpretazione e tributi*, già cit. L'importanza di questa sentenza è stata colta molto lucidamente da Fedele, *La sentenza della Corte costituzionale come rimedio*, già cit.

²⁸ Qui mi riferisco al c.d. realismo scandinavo. Cfr. Ross, *On Law and Justice*, London, 1958, *passim*, ma specie 35, 132; Id., *Tû-Tû*, ora in *Diritto e analisi del linguaggio*, a cura di Scarpelli, Milano, 1976, 165; Id., *Directive e norme*, Milano, 1978, 194; Olivecrona, *Linguaggio giuridico e realtà*, in *Diritto e analisi del linguaggio*, cit., 239, e Id., *Il concetto di diritto soggettivo secondo Grozio e Pufendorf*, in *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1972, 292; Tassone, *A proposito del potere, pubblico e privato, e della sua legittimazione*, in *Riv. dir. amm.*, 2013, 559, specie 565 e 573.

Il realismo c.d. americano, invece, ha un approccio diverso, sul quale cfr. Tarello, *Il realismo giuridico americano*, Milano, 1962, 57, 64, 203. Questa scuola di pensiero, a differenza della scandinava, finisce per ridurre la scienza giuridica ad un esercizio probabilistico: prevedere la condotta del giudice partendo dall'osservazione della pratica dei tribunali, dei fattori economici e sociali in gioco, delle motivazioni delle sentenze, della prassi in uso.

Si dice in letteratura, poi, che esista una "scuola genovese" i cui membri – Tarello, Guastini, Comanducci e altri – sosterrebbero una "teoria scettica dell'interpretazione giuridica". La costruzione teorica della scuola genovese è molto complessa, ma ciò che qui interessa sottolineare è il suo carattere eminentemente empirico, con interessanti avviciniamenti al realismo. Cfr. Guastini, *Il realismo giuridico ridefinito*, in *Revus*, 2013, 97.

fatti e come detto, che muove l'opera interpretativa. Ma lì non si deve fermare o almeno si può non fermare.

Se si limitasse a dare voce alle parole, ai “significanti”, si ridurrebbe a mera esposizione, ad esegesi spicciola, a rappresentazione. Per fare queste cose sarebbe sufficiente una macchina dotata di intelligenza artificiale, non sarebbe necessario l'intervento dell'uomo. Potrebbero adempiere al compito interpretativo *computer* e algoritmi, magari accompagnati da una voce sintetica e magari, come da qualche parte s'inizia a sostenere, dalla statistica e dall'universo dei *big data*²⁹.

È da credere, invece, che l'interpretazione sia qualcosa di più, anzi è da sperare che rimanga qualcosa di più e diverso. Le parole non sono solo segni, ossia e per l'appunto “significanti”, ma sono anche portatrici di “significati”. E allora, se interpretare vuol dire comprendere e comprendere vuol dire afferrare con la mente, “l'interpretazione non può che essere attività di scavo, di appropriazione e condivisione del più intimo significato dell'oggetto indagato, attività di appropriazione del suo sostanziale valore interno, al di là del suo esterno e formale proporsi sulla scena del diritto”³⁰.

È per questo motivo e in questo modo che i valori entrano nell'interpretazione: vi entrano come “significati”, incorporati nei principi oggetto d'interpretazione o originati dal diritto stesso, che li propone come elementi suoi propri³¹.

Mi spiego meglio. La nostra Costituzione, come tutte le costituzioni,

²⁹ Il c.d. diritto statistico è già realtà, almeno parziale, in alcuni ordinamenti e costituisce da tempo oggetto di approfonditi studi specie negli Stati Uniti d'America e nel Regno Unito. Diverso, almeno nei presupposti metodologici e nell'applicazione di merito, è il diritto matematico, sebbene anch'esso determini l'applicazione di algoritmi alla realtà controversa. Su questo tema, cfr. di nuovo, Versiglioni, *Il diritto matematico*, cit., 3, e l'interessante notazione posta a chiusura del volume, 229.

³⁰ Caiani, *I giudizi di valore nell'interpretazione giuridica*, Padova, 1954, 21, e dopo 126; ma anche Betti, *Teoria generale dell'interpretazione*, a cura di Crifò, II, Milano, 1990, 801; Falzea, *Introduzione alle scienze giuridiche*, I, *Il concetto del diritto*, Milano, 1975, *passim*; Paladin, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1996, 97. Fra i tributaristi è da segnalare il pregevole studio di Lupi, *Francesco Tesauro e i limiti della via giurisdizionale al diritto tributario*, in *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, Torino, 2022.

³¹ Riprendo, qui, le strade battute dal neocostituzionalismo, in specie da quello c.d. principialista. Cfr., tra i principali autori, Dworkin, *L'impero del diritto*, Milano, 1986, 43; Alexy, *Concetto e validità del diritto*, Torino, 1997, 61; Pozzolo, *Neocostituzionalismo e positivismo giuridico*, Torino, 2001; Comanducci, *Il neocostituzionalismo ideologico, in Filosofia e realtà del diritto. Studi in onore di Silvana Castignone*, Torino, 2008, 141; Bongiovanni, *Neocostituzionalismo*, in *Enc. dir.*, Annali III, 2011; Pino, *Principi, ponderazione, e la separazione tra diritto e morale. Sul neocostituzionalismo e i suoi critici*, in *Giur. cost.*, 2011, I, 965, e prima Id., *Diritti e interpretazione. Il ragionamento giuridico nello Stato costituzionale*, Bologna, 2010, 34, 168. Criticamente, Ferrajoli, *Costituzionalismo principialista e costituzionalismo garantista*, in *Giur. cost.*, 2010, 2771. Per una panoramica più ampia, cfr. Barberis, *Diritto e morale: la discussione odierna*, in *Revus*, 2011, 16.

presuppone scelte di valore, con radici ben piantate nel pregiuridico. Questo è un fatto pacifico e non più discusso, perfino banale a dirsi³². Stando così le cose, è naturale che l'interpretazione dei suoi principi avvenga, proprio, alla luce di tali scelte: se il tramite tra realtà e principi giuridici sono i valori, è giocoforza che quelli, i principi, siano interpretati alla luce di questi, i valori³³.

Le costituzioni moderne, compresa la nostra, però, non si limitano a rivestire coi panni del diritto valori pregiuridici, a riprenderli puramente e semplicemente per come appaiono in quella dimensione, ma sono esse stesse, in prima "persona", a precisarli, ampliarli, articularli, delimitarli. In breve: a prendere posizione su di loro.

10. La capacità contributiva e il valore della "giustizia nell'imposizione"

È il caso della "capacità contributiva". Con questa stringa del linguaggio, il primo comma dell'art. 53 Cost. introduce concetti e valori che acquistano un significato nuovo o almeno un significato ulteriore³⁴. È il testo che porta nel mondo giuridico dell'imposizione valori pregiuridici ed è sempre tramite il testo che il diritto prende posizione su di essi, spogliandoli della loro originaria veste per rimetterli nelle mani dell'interprete, così da farli diventare tessere vive del mosaico ordinamentale³⁵.

³² Come osserva L. Ferrajoli, in *Prefazione a Bobbio, Giusnaturalismo e positivismo giuridico*, già cit., 33, si tratta di constatazioni "assolutamente scontate, che valgono per qualunque norma e che nessuna persona di buon senso ha mai negato".

³³ Scrive Pino, *Principi, ponderazione, e la separazione tra diritto e morale*, cit., 989: "È inevitabile che per interpretare una clausola costituzionale formulata in termini morali si debba fare ricorso anche a qualche tipo di argomentazione morale".

Pur essendo assai critico verso il neocostituzionalismo, Ferrajoli, in *Prefazione a Bobbio, Giusnaturalismo e positivismo giuridico*, già cit., 24, osserva come il diritto naturale e i valori si siano di nuovo proposti all'attenzione dei giuristi per una relazione rovesciata tra diritto e morale rispetto alla relazione esistente nel passato: "ieri per l'estremo disvalore morale del diritto positivo rispetto a principi irrinunciabili di giustizia; oggi per l'innegabile valore morale dei principi costituzionali di libertà e giustizia rispetto al resto del diritto positivo".

Sembra perfino superfluo richiamare le pronunce della Corte costituzionale che hanno ragionato intorno allo "spirito" della Carta, tanto sono note. Solo per completezza, tra le più chiare, 26 giugno 1956, n. 6, in *Foro it.*, 1956, I, 1058; 8 luglio 1957, n. 121, in *Giur. cost.*, 1957, 1092; 23 marzo 1966, n. 25, *ivi*, 1966, 241.

³⁴ Cfr. De Mita, *I Maestri del diritto tributario*, Milano, 2013, 5.

³⁵ Sull'art. 53 la letteratura e la giurisprudenza sono sterminate. Per riferimenti sia perciò consentito rinviare ai miei *La capacità contributiva*, in *Il diritto tributario per principi*, già cit., 21; Id., *Capacità contributiva*, in *Treccani, Diritto online*, 2013.

Scavando nel retroterra del principio costituzionale, non v'è dubbio che il valore più importante da esso introdotto sia quello della giustizia, della "giustizia nell'imposizione"³⁶. Riprendendo uno dei documenti più significativi che precedettero i lavori dell'Assemblea costituente, ovvero il "Codice di Camaldoli"³⁷, alla stesura del quale partecipò personalmente Ezio Vanoni, poi entrato in Assemblea, si comprende appieno il significato valoriale che avrebbe dovuto esprimere la capacità contributiva: non solo metro oggettivo di riparto della contribuzione, ma anche, per l'appunto, metro della "giustizia nell'imposizione", metro di garanzia.

Siccome metro di garanzia, la "giustizia nell'imposizione" ha giocoforza due facce: una sociale o collettivo, l'altra individuale. È questo valore, in questa doppia e simmetrica dimensione, che più di altri riempie il "significante" e consente di dare alla formula del linguaggio un *ethos* suo proprio, per riprendere l'efficace espressione utilizzata da Zagrebelsky a proposito di altre disposizioni costituzionali³⁸.

Ecco, allora, che la "giustizia nell'imposizione", poiché espressione non soltanto della dimensione sociale, ma anche di quella individuale, si propone come valore di sintesi tra libertà ed uguaglianza, tra libertà e solidarietà, tra diritti proprietari, uguaglianza e solidarietà, tra interessi giuridici privati e pubblici, tra interessi economici privati e interessi finanziari pubblici.

In questo senso e in questo modo essa acquista un significato nuovo o almeno ulteriore rispetto a quello originario, un *ethos* nuovo rispetto a quello pregiuridico. Essa diventa, cioè, cerniera nell'argomentazione giuridica, misura e strumento d'interpretazione.

Alla "giustizia nell'imposizione", dunque, si deve conformare la conoscenza come veicolo dell'interpretazione³⁹. È questo il metro o uno dei metri di verifica dell'adeguatezza delle disposizioni ai principi superiori, compresi quelli che raccolgono le libertà individuali e i diritti proprietari.

³⁶ Cfr. ampiamente *Atti dell'incontro di studio*, Roma 26 novembre 2016, Ezio Vanoni, *giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla riforma tributaria*, Roma, 2018, in special modo le relazioni di Giuseppe Dalla Torre, Vincenzo Bassi, Francesco Forte, Enrico De Mita e Franco Gallo, che centrano in pieno il senso valoriale della capacità contributiva alla luce, proprio, del pensiero trasfuso nel "Codice di Camaldoli" e poi ripreso nei lavori dell'Assemblea costituente.

Di Vanoni, tra i tanti scritti, segnalò il saggio *La finanza e la giustizia sociale*, ora in *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura di A. Tramontana, Padova, 1976.

I lavori dell'Assemblea, della Commissione dei "settantacinque" e delle sottocommissioni, tra i quali di particolare importanza sono i lavori della seduta del 23 maggio 1947, si possono leggere, ora, in *legislature.camera.it*.

³⁷ Dato alle stampe nel 1943 col titolo *Per la comunità cristiana. Principi dell'ordinamento sociale*.

³⁸ Zagrebelsky, *Il diritto mite*, cit., 160.

³⁹ In termini ancor più generali, cfr. Moschetti, *I principi di giustizia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 427.

Dalla “giustizia nell’imposizione” gemma, ad esempio, l’esenzione del c.d. “minimo vitale”⁴⁰, come pure in essa, giustizia, affonda le radici il limite quantitativo massimo alla tassazione, al pari del requisito dell’effettività della capacità contributiva e dei suoi fatti espressivi⁴¹.

Cos’è, infatti, l’esenzione di un reddito appena sufficiente per vivere, se non l’affermazione della giustizia nell’imposizione?

E il limite quantitativo massimo alla tassazione, cos’è se non una sintesi tra libertà, diritti proprietari e solidarietà e dunque una richiesta di giustizia e rispetto per il lavoro che ha prodotto gli averi pretesi a tassazione, seppure osservata, la richiesta, dalla parte di “chi più ha”, anziché di “chi meno ha”⁴²?

E cos’è l’effettività se non l’applicazione di questa stessa forma di giustizia nell’individuazione e determinazione del presupposto oggettivo del tributo, magari da verificare nel processo tributario anche per il tramite e nell’osservanza degli artt. 24, 111 e 117 Cost., finalmente applicati coerentemente nella loro portata precettiva?

E la ricostruzione processuale dei fatti storici con la prova testimoniale scritta⁴³; o la cognizione incidentale dei fatti di reato fondanti la pretesa del prelievo a titolo d’imposta⁴⁴; o la conoscenza processuale dei fatti de-

⁴⁰ Per una lettura non convenzionale del “minimo”, cfr. Antonini, *Sussidiarietà fiscale*, Milano, 2005, 137.

⁴¹ Il requisito dell’effettività è stato approfondito in chiave sostanzialistica in un pregevole studio da Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019, *passim*. Per la Corte costituzionale, tra le tante, sent. 28 luglio 1976, n. 200, in De Mita, *Fisco e costituzione*, I, Milano, 1984, 483.

⁴² Questo aspetto può essere apprezzato in via interpretativa, sebbene possa concretamente emergere, sul piano della giustiziabilità, solo nella forma dell’eccezione di legittimità costituzionale in seno ad un processo di merito e tradursi in un giudizio incidentale di legittimità davanti alla Corte costituzionale. A questo tema sarà dedicato interamente il prossimo capitolo quarto. A beneficio del lettore, si consenta di rinviare fin d’ora per una ricostruzione complessiva della problematica ad alcuni miei precedenti studi. Così, cfr. Giovannini, *Il limite quantitativo all’imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, 2015, 1340 ss., e Id., *Sul limite massimo all’imposizione tributaria*, in *federalismi.it*, n. 11, 2016. È arrivato a sostenere che l’ordine costituzionale riconosce un limite massimo alla tassazione anche Antonini, *Sussidiarietà fiscale*, cit., 128 ss., dopo che in precedenti lavori aveva espresso dubbi al riguardo. Sul punto si veda pure Carpentieri, *Prelievo eccessivo vs. equità: il difficile punto di equilibrio dei sistemi fiscali moderni*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 41.

⁴³ Sulla possibilità di ammettere nel processo tributario questa forma di testimonianza, consentita nel processo civile (art. 257-bis c.p.c.) e in quello amministrativo (art. 63, comma 3, c.p.a.), mi permetto di rinviare a Giovannini, *L’interpretazione secundum constitutionem come strumento di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 635 ss.; Id., *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma*, in *Rass. trib.*, 2013, 464 ss., e Id., *Recepimento e limiti dei principi “superiori” nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2017, 344 ss. Su questi aspetti si veda anche *infra*, capitolo settimo.

⁴⁴ Il sintagma ora utilizzato (“la pretesa statale del prelievo a titolo d’imposta”) non è il

terminanti l'indeducibilità dei costi assertivamente ricondotti ad un delitto, cosa sono se non modi diversi di servire l'effettività come principio espressivo della giustizia nell'imposizione⁴⁵?

11. Sulla “giustizia nell'imposizione” e sulla doppia funzione di riparto e garanzia della capacità contributiva

Nel precedente paragrafo si è detto che alla giustizia nell'imposizione si devono riferire la conoscenza e la verifica di conformità delle disposizioni. A questa ricostruzione, tuttavia, si potrebbe sollevare un'obiezione all'apparenza fulminante, della quale, perciò, intendo farmi carico.

Si potrebbe dire che la capacità contributiva rappresenta soltanto un criterio oggettivo di riparto dei carichi impositivi. E aggiungere che i diritti proprietari trovano garanzia non già nell'art. 53, ma nell'art. 3 della Costituzione, declinato nelle dimensioni della ragionevolezza e non arbitrarietà delle scelte legislative⁴⁶.

L'obiezione è seria, ma non risolutiva. È mia convinzione, infatti, che la connotazione dell'art. 53 alla stregua di norma di riparto non elida quella

risultato di un inutile gioco di parole. Vuole indicare, piuttosto e scientemente, il fatto che lo stato, pur eseguendo il prelievo così titolato, in realtà esercita un potere confiscatorio, che si pone giocoforza al di fuori dell'art. 53. Il prelievo, cioè, non è eseguito a titolo d'imposta, ma a titolo confiscatorio. Se si vuole, Giovannini, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000, e Id., *Proventi e costi di reato in generale nel diritto tributario*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, diretto da Giovannini, tomo I, Milano, 2016, 915 ss.

⁴⁵ Sebbene nella prassi il giudice tributario sia solito non svolgere un simile accertamento, neppure se sollecitato dalle parti, questa forma di verifica è per lui, in realtà, un dovere. Non solo perché riflesso del discorso sin qui svolto, ma anche e soprattutto perché così ha indicato la Corte costituzionale nella sent. n. 247 del 2011. La Corte, consapevole delle anomalie sistematiche e delle difficoltà di raccordo tra procedimenti e processi, ha tracciato la via da seguire per attenuare, proprio, gli effetti più “perversi” di siffatte anomalie. Ha così lasciato chiaramente intendere come il giudice tributario possa ed anzi debba, nel rispetto dei superiori principi costituzionali (artt. 24, 27, 53 e 111), procedere proprio nel senso indicato. Possa ed anzi debba svolgere, cioè, seppure con i limitati strumenti istruttori a sua disposizione, un accertamento di tal fatta.

⁴⁶ Il tema è arato, ma è stato recentemente ripreso da Gallo, *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019, 66 ss., il quale esclude che l'art. 53 assolva funzione garantista, almeno rispetto all'individuazione del presupposto d'imposta – ad esempio quello dell'IRAP – in relazione ai diritti proprietari. Per l'A., infatti, la norma è soltanto espressiva di un criterio di riparto dei carichi impositivi. Similmente Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, III, Milano, 1999. Ha ripreso questi temi, compendiandoli e arricchendoli con la giurisprudenza della Corte costituzionale, Melis, *Ragionevolezza, proporzionalità e giudizio di legittimità costituzionale in materia tributaria*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, 139.

che la qualifica alla stregua di norma di garanzia. In altre parole, il fatto che la capacità contributiva sia criterio oggettivo di distribuzione dei pesi pubblici, e lo è senz'altro, non esclude che possa essere anche norma d'interpretazione, rivolta a garantire i diritti proprietari attraverso la conoscenza e la verifica di conformità.

Certo, convengo anch'io sul fatto che l'art. 53 non protegge qualsiasi aspetto che anche solo indirettamente inerisca alla proprietà: la capacità contributiva è norma che di per sé si collega alla forza economica del presupposto e alla sua quantificazione. Sotto il suo ombrello, perciò, non trovano spazio elementi del rapporto o del procedimento d'imposta che non siano direttamente riconducibili alla fattispecie oggettiva, come ad esempio quelli relativi all'idoneità puramente finanziaria del soggetto passivo ad adempiere l'obbligazione.

Questa delimitazione, però, non annulla la funzione garantista della norma. Infatti, fattispecie oggettiva e regole sulla sua determinazione sono elementi direttamente riguardanti i diritti economici e proprietari, sono elementi, cioè, che possono compromettere le libertà, che di quei diritti sono presupposto. Insomma, non sono solo fatti sui quali si fonda il riparto dei carichi o semplici regole di quantificazione dell'obbligazione. Piuttosto, insistono direttamente su quei diritti.

Conclusivamente, criterio d'indirizzo nell'individuazione dei fatti economici e norma d'interpretazione per orientare costituzionalmente la conoscenza a protezione di quelle libertà, sono le facce inseparabili del principio⁴⁷.

Il valore della giustizia nell'imposizione, allora, non può essere espunto dal circuito dell'interpretazione, pena uno svuotamento dell'art. 53 e la sua compressione nell'angusto ambito della programmazione, secondo una prospettiva *d'antan* o da *ancien régime*.

12. Bilanciamento dei valori e interpretazione costituzionalmente orientata: il potere-dovere dell'interprete e del giudice

L'esito delle osservazioni finora svolte è questo: poiché il diritto tributario è un diritto come tutti gli altri, sta a noi riportarlo, studiarlo e applicarlo seguendo i canoni generali, quelli, cioè, fin qui illustrati.

Due le conseguenze ulteriori. Anzitutto, nell'interpretazione di una di-

⁴⁷ Per non appesantire l'esposizione non mi soffermo sulla distinzione tra presupposto e base imponibile. Preciso nondimeno che la copertura dell'art. 53 abbraccia senz'altro anche i criteri di determinazione della base imponibile, poiché la quantificazione dell'obbligazione d'imposta, intesa come effetto giuridico conseguente alla realizzazione del presupposto, è il risultato del procedimento matematico composto dalla previa determinazione della "base" e dall'applicazione su questa dell'aliquota del tributo. Fra le altre, cfr. Corte cost., 11 marzo 1991, n. 103, e prima 12 luglio 1965, n. 69.

sposizione si devono prendere in considerazione non solo, com'è ovvio, le altre disposizioni del sistema, secondo la tradizionale tecnica dell'interpretazione sistematica, ma anche e specialmente i principi dell'ordinamento, siano essi espressi o inespressi, costituzionali o subordinati, nazionali o internazionali. Ben oltre, perciò, l'angusto ambito loro riservato dall'art. 12, secondo comma, delle Disposizioni preliminari al codice civile, per come ritenuto applicabile anche in diritto tributario.

Questo procedimento, perciò, coinvolge l'interprete in un lavoro di bilanciamento, di "pesatura" dei principi e con essi dei valori che i loro testi sottendono o pongono.

Alla seconda conseguenza si è già fatto cenno nel paragrafo precedente, nel quale si è parlato di conoscenza costituzionalmente orientata. La centralità del tema consiglia un approfondimento ulteriore. Uno dei cardini dell'ordinamento è la coerenza, il cui opposto è l'antinomia, che si concretizza in relazioni di non conformità, contrarietà o contraddizione tra norme o tra disposizioni e principi.

Nella storia recente del pensiero giuridico è prevalso l'indirizzo che qualifica le antinomie in termini di disvalore e di patologia. Non dice, questo indirizzo, che il sistema non possa contenere antinomie, dice piuttosto che esse, se presenti, devono essere rimosse, così da restituire allo stesso razionalità, ordine e coerenza⁴⁸.

Se si consente il bisticcio di parole, la coerenza è il risultato "dritto" al quale deve tendere il "diritto" mediante l'interpretazione, e siccome il principio di coerenza è il contraltare dell'antinomia, gli interpreti, quali che essi siano, ma specialmente i giudici, hanno un dovere vero e proprio di adottare, tra le interpretazioni possibili, quella in grado di evitare l'antinomia medesima⁴⁹.

L'interpretazione *secundum constitutionem* è il mezzo che meglio di altri consente di adeguare singole disposizioni a quei principi, di attribuire ad esse, cioè, un significato tale da renderle conformi, come norme e per l'appunto, ai principi superiori o ordinamentali⁵⁰.

⁴⁸ Cfr. Villa, *Conoscenza giuridica e concetto di diritto positivo. Lezioni di filosofia del diritto*, Torino, 1993; Pastore, *Coerenza e integrità nella teoria del ragionamento giuridico di Ronald Dworkin*, in *Riv. dir. civ.*, 1992, 423; Pino, *Coerenza e verità nell'argomentazione giuridica. Alcune riflessioni*, in *Riv. int. fil. dir.*, 1, 1998, 84.

⁴⁹ A meno che, come sostenuto da Cass., SS.UU., sent. n. 15177 del 2021, all'interpretazione conforme, pur possibile, si opponga in maniera insuperabile la lettera della legge.

⁵⁰ Cfr. Zagrebelsky, *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1977, 156, e poi fra i tanti, Sorrenti, *L'interpretazione secondo costituzione*, Milano, 2006, 14; Boncinelli, *Interpretazione conforme a costituzione e ragionevolezza: la prospettiva della Corte costituzionale*, in *Interpretazione conforme e tecniche argomentative*, Torino, 2009, 15, 40. Ampiamente anche Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 313. V'è anche un principio di economia nell'attività giuridica che impone l'adozione di questa forma di interpretazione, come scrive Fedele, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*,

Il fatto che questa forma d'interpretazione si ritenga creatrice di “diritto nuovo” non deve stupire più di tanto. Per meglio dire, non deve stupire se si conviene sul fatto, da un lato, che il catalogo delle fonti, per come risulta dall'art. 1 delle “Disposizioni sulla legge in generale”, è pacificamente considerato superato⁵¹, e dall'altro che la “creazione” di cui si parla deve essere sempre portata allo scoperto e giustificata col rigore dei canoni scientifici. La “creatività”, in altri termini, non è libera determinazione: nessun interprete, specie se giudice, “crea” *ex nihilo*. “Creatività” significa che l'interprete, adottando metodi nuovi o argomentazioni ulteriori rispetto a quelle tradizionali, si determina a colmare lo iato tra diritto positivo e principi, ma è pur sempre la legge il materiale primario sul quale cade – e deve cadere – il suo lavoro⁵².

Certo, dato che per la tesi neocostituzionalista qui propugnata la legge deve essere letta in chiave “principialista”, l'interpretazione diventa lo strumento cardine di “riassetto” del sistema. Di qui il rischio di un suo uso improprio, perfino arbitrario.

Questo rischio, che pure esiste, non è però motivo sufficiente per negare spazio a questo strumento. Il sistema ha già “anticorpi” in grado di contrastarne eventuali abusi e dunque non v'è motivo di sottoporre la forza dei principi al giogo di quei timori.

Dell'interpretazione valoriale, infatti, i principi sono bensì presupposto e limite, ma anche parametro di controllo del suo risultato.

Vero è perciò, come hanno scritto i giudici di Palazzo della Consulta, che l'interprete deve sempre leggere le disposizioni alla luce della Costituzione giacché queste “non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile dare interpretazioni incostituzionali, ma solo perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali”⁵³.

2013, I, 877 ss. Sintetizza efficacemente il dibattito Ragucci, *L'etica del legislatore tributario e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 441.

⁵¹ Non s'intende qui approfondire il tema delle fonti, sebbene nella nostra materia esso assuma un'importanza particolare in ragione della riserva contenuta nell'art. 23 della Costituzione. In generale, per tutti, Irti, *L'età della decodificazione*, Milano, 1978, e più recentemente, Pino, *Interpretazione e “crisi” delle fonti*, cit. Per la letteratura tributaria, Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridici*, Torino, 1995, 28; Antonini, *Art. 23*, in *Comm. Cost. Bifulco-Celotto-Olivetti*, Torino, 2006; Cipollina, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone e Berliri, Napoli, 2006, 163 ss.; Fedele, *Art. 23 Cost.*, in *Comm. Cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978; Id., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994, 157 ss.; Grippa Salvetti, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998; Carpentieri, *Riserva di legge e consenso al tributo*, in *Treccani online*, 2015.

⁵² Questi argomenti sono stati ripresi, con grande efficacia, da Gentili, *Crisi delle categorie e crisi degli interpreti*, in *Riv. dir. civ.*, 2021, I, 633, specie 645.

⁵³ V. Corte cost., 27 luglio 1989, n. 456, e 22 ottobre 1996, n. 356, entrambe in *cortecostituzionale.it*.

In questo sta lo iato che l'interprete è legittimato a colmare.

Da questo punto di vista, dunque, l'interprete non può scegliere se verificare o non verificare la possibilità di razionalizzare la disposizione sottoposta alla sua lettura. Deve farlo, deve giocoforza adottare l'interpretazione che consente di riportare la legge positiva a conformità. In ultima battuta, è lui, specialmente se giudice, che ha il potere e il dovere di vagliare in prima persona la disposizione, per poi darne, per l'appunto, applicazione *secundum constitutionem*.

Sull'interpretazione costituzionalmente orientata, si veda anche *L'interpretazione secundum constitutionem tra Corte costituzionale e giudici comuni. Corte costituzionale, giudici comuni e interpretazioni adeguatrici*, a cura Iannuccilli, Servizio studi e massimario della Corte costituzionale, 2009, in cortecostituzionale.it.

Capitolo Secondo

Sulla “nuova” capacità contributiva

Quando elaborò la teoria della relatività, Albert Einstein abbandonò i vecchi schemi di osservazione dello spazio e del tempo, ne sperimentò di nuovi e nel suo peregrinare si accorse che i nuovi modelli calzavano alla realtà che gli si apriva all'orizzonte. Einstein sprona a “guardare oltre”. Lui fece così, guardò “oltre”.

1. La funzione della dottrina e la disciplina della “realtà”

Le nuove ricchezze create dalle nuove economie, le nuove modalità di loro produzione e i nuovi prodotti destinati al consumo, determinanti nuova spesa pubblica per contenerne gli effetti nocivi, possono essere osservati alla luce dell'art. 53 della Costituzione e dunque essere, in un modo o in un altro, riportati a tassazione? E i servizi sociali resi dal terzo pilastro dell'economia, ossia dagli enti no profit, possono essere qualificati come forme alternative di concorso alle spese pubbliche e dunque come nuovo modo di adempimento del dovere contributivo?

Sono convinto che il diritto domestico – non solo quello tributario – abbia bisogno di radicali cambiamenti e che compito della dottrina sia quello di elaborare nuovi strumenti intellettuali, interpretativi e normativi per fare del diritto stesso il contenitore della contemporaneità, pur nel rispetto dei principi positivi che lo guidano, ad iniziare da quelli di rango costituzionale e sovranazionale.

La funzione identitaria della dottrina sta proprio e soltanto in questo: accendere i motori culturali del cambiamento. Abdicare a questo compito significa confondere e trascurare una delle principali funzioni della scienza giuridica. Errore ideologico, anzitutto, perché conseguenza di un certo tipo di formazione culturale, ma errore mortale per la vita del diritto, perché un siffatto modo di lavorare trasforma la ricerca in mera esegesi o in banale compilazione, quasi sempre settoriale e parcellizzata, priva di idee e di forza innovativa.

Per accendere i motori culturali del cambiamento, però, è indispensabile usare il rigore del metodo scientifico. Altrimenti, nella smania di innovare puramente e semplicemente, si rischia di costruire una casa sulla sabbia.

Come detto nel primo capitolo, il principio fondamentale del sistema tributario è quello contemplato nell'art. 53 della Carta, da leggere nel ventaglio dei principi espressi in altre sue fondamentali disposizioni: dagli artt. 2 e 3 agli artt. 4 e 9, dagli artt. 32, 41 e 42 agli artt. 54, 81 e 118.

È proprio dalla capacità contributiva, allora, che dobbiamo muovere per rispondere alla domanda iniziale, per verificare la possibilità di sottoporre a tassazione fenomeni economici finora sconosciuti, e per verificare se all'obbligo contributivo sia possibile corrispondere con la partecipazione diretta alla spesa pubblica, in una rinnovata logica di finanza statale.

2. Albert Einstein e i modelli teorici di riferimento

Le nuove realtà economiche che s'impongono alla nostra attenzione – dall'economia digitale a quella finanziaria, dall'economia ambientale all'economia delle cose intangibili o *new properties*, e più in generale la scala globale nella quale si muovono vecchie e nuove economie – scardinano le nozioni che finora hanno accompagnato il rapporto tra capacità contributiva, forza economica, diritti proprietari o altri diritti soggettivi, personalità dell'imposizione e territorio statale¹.

Il primo quesito da porsi è di metodo: i modelli concettuali che tradizionalmente sono utilizzati per leggere la realtà economia che il tributo deve colpire sono adeguati ad accoglierla e incastorarla? Oppure deve essere la realtà ad adattarsi ai nostri schemi mentali? O deve rimanere, essa realtà, fuori e priva di disciplina?

La risposta, per me, non è difficile da trovare dopo quel che ho scritto all'inizio: sono il diritto e i suoi modelli ad essere funzionali alla realtà, non viceversa. I modelli giuridici non sono e non devono trasformarsi in lettini di *Procuste*: il diritto è per l'uomo in carne ed ossa ed è per la realtà di fatto, non viceversa.

Certo, come ho già sottolineato, il diritto ha le sue regole, i suoi principi, e il suo attore, quale che esso sia, non può fare ciò che vuole, neppure sul piano interpretativo, specie quando quei principi sono di rango costituzionale.

Una cosa, tuttavia, può e deve farla: leggere il diritto in funzione della realtà che gli compare alla vista e verificare se, con nuovi occhiali o nuove lenti, diritto e realtà possono coesistere. Se il risultato di questo esperimento è negativo, il giurista, come chiunque usi strumenti scientifici, deve abbandonare il campo e tentare altre strade. Ma se l'esperimento riesce, il giuri-

¹ Cfr. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015

sta ha realizzato il suo compito, vorrei dire la sua missione: vestire la realtà coi panni del diritto.

Albert Einstein, quando elaborò la teoria della relatività, fece proprio questo: abbandonò i vecchi schemi di osservazione dello spazio e del tempo, ne sperimentò di nuovi e nel suo peregrinare tra funzioni ed equazioni si accorse che i nuovi modelli calzavano alla realtà che gli si apriva all’orizzonte. Non pretese di infilare la realtà nei vecchi modelli, e men che meno pretese che fosse la realtà a modificarsi. E neppure ritenne di doverla lasciare fuori dalla “disciplina”. *Einstein* sprona a “guardare oltre”. Lui fece così, guardò “oltre”. È per questo che la sua è la scoperta più straordinaria di tutti i tempi.

Il diritto non è la fisica e il giurista non è un fisico. Eppure entrambi osservano la realtà. Gli uni, i fisici, osservano la realtà naturale, il tempo, lo spazio, i campi magnetici. I giuristi la realtà che l’uomo stesso elabora: lo stato, un contratto, la ricchezza, il reddito. Una realtà che possiamo definire convenzionale, ma che affonda le radici in un dato sensibile della realtà materiale, pregiuridica, che per i tributi è specialmente l’economia. Per questo il diritto non può essere ridotto a regole sclerotizzate, ma deve essere duttile, modulabile, funzionale alla realtà materiale; e per questo chi pratica il diritto come attore è tenuto ad accendere i motori del cambiamento dei modelli concettuali di riferimento.

Il rigore del metodo scientifico e il rispetto dei principi fanno il resto. Lo ribadisco.

3. I nodi concettuali da affrontare

La capacità contributiva, dunque, è il banco di prova per “andare oltre”. Inizio col dire che la capacità contributiva è un criterio oggettivo di riparto dei carichi pubblici, storicamente reputato il più idoneo a questo fine. Nonostante qualche opinione divergente, mi pare che questa sia l’impostazione assolutamente prevalente in letteratura e sposata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale².

I dubbi nascono da ora in poi. Li introduco con alcuni interrogativi, a loro volta nodi da sciogliere.

Il primo: è sempre necessario un legame tra tributo, proprietà o altri diritti sui beni oggetto di tassazione o sulla fonte (capitale, terreno, fabbricato, patrimonio, impresa, “rete”) della ricchezza?

²Gli autori che si sono occupati di questo aspetto sono moltissimi, da Vanoni a Moschetti e Gaffuri, da Falsitta a De Mita e Tesauro, da Fantozzi a Gallo, da Batistoni Ferrara a Marongiu, Manzoni e Giardina; e ancora Fedele, Antonini, Bergonzini. Per una sintesi del pensiero dottrinale e per richiami bibliografici, mi permetto di rinviare a Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 21 ss., e anche, se si vuole, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, 2015.

Il secondo: è indispensabile un collegamento predeterminato o preindividuabile fra tributo e persona titolare della ricchezza medesima?

Il terzo: al fatto tassato deve di forza corrispondere una riserva di liquidità o un saldo attivo patrimoniale?

L'ultimo dubbio: qual è il legame fra tributo e territorio dello Stato al tempo dell'economia digitale e di quella globale?

4. Il rapporto diretto di utilità economica “positiva” e “negativa”

Muovo dal rapporto fra tributo e diritti soggettivi. L'ipotesi di lavoro che metto sul tavolo della discussione la riassumo così: se provassimo a leggere il comma 1 dell'art. 53 della Costituzione³ per com'è scritto e per come lo hanno probabilmente inteso i costituenti, cosa vedremmo?

Questo: che la norma non impone il collegamento “tributo-proprietà” o altro diritto reale (usufrutto, uso eccetera), e neppure il collegamento fra tributo e diritto di obbligazione o tributo e diritto personale di godimento⁴. Insomma, vedremmo che nella capacità contributiva possono essere ricompresi elementi oggettivi slegati da una situazione giuridica di stampo reale (la proprietà *et similia*), da un diritto personale di godimento (locazione, affitto), da un diritto soggettivo relativo o di obbligazione (diritto di credito).

L'art. 53 richiede altre cose, queste sì indefettibili. Due, in particolare: che quegli elementi – reddito, patrimonio, consumi, trasferimenti e via dicendo – abbiano rilievo economico e siano perciò valutabili economicamente; che il concorso alla spesa pubblica venga sopportato e ricada su chi li realizza.

Ed eccoci al punto focale: se questo è ciò che la norma richiede, vuol dire che per essa è sufficiente che tra contribuente e presupposto oggettivo del tributo corra un rapporto di “utilità” economica. Un risultato, cioè, in sé apprezzabile economicamente, il cui titolo coincide con atti, fatti o attività qualificati dall'ordinamento e riferibili allo stesso soggetto chiamato al concorso alle spese.

È un rapporto di utilità, insomma, che caratterizza la nozione.

Gli esempi proposti nelle pagine a seguire riusciranno a chiarire in termini che mi auguro inequivoci quel che intendo sostenere. Per ora ritengo necessario completare la costruzione della nozione di rapporto di utilità, anche per evitare un'obiezione che potrebbe altrimenti rivelarsi fulminante sul piano metodologico.

Si potrebbe osservare che l'indagine, al punto in cui è arrivata, non fa al-

³ “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”.

⁴ Cfr. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015; Id., *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2012, e più recentemente *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019.

tro che riprodurre il tradizionale rapporto, per così dire, interno tra soggetto ed elementi sintomatici di forza economica ad esso riferibili (reddito, patrimonio e via dicendo). Certo, si potrebbe replicare che nella prospettiva suggerita si parla non più di diritti soggettivi, ma di utilità economicamente apprezzabile. E che questo agevola l'inquadramento di alcune moderne realtà economiche e di nuovi rapporti tra presupposto oggettivo di un tributo e soggetto passivo, come si può dire per alcuni rapporti che hanno ad oggetto beni intangibili, come quelli che si reggono sulla relazione fra tracce della navigazione sulla “rete” e chi le sfrutta economicamente. Ma al di là di questa “agevolazione” d'inquadramento, non sarebbe infondato sostenere che la relazione sostanziale tra soggetto e presupposto, stringi stringi, non cambia rispetto a quella tradizionalmente descritta in letteratura e nella giurisprudenza costituzionale. Il concetto di “utilità”, in altre e conclusive parole, aiuterebbe bensì ad inquadrare la relazione con maggiore nettezza, ma non sposterebbe di molto la sostanza delle cose.

Per dare alla nozione un contenuto concretamente nuovo, allora, s'impone un passo in avanti, che è possibile solo rivalutando l'altra faccia della fiscalità, pure presente nell'art. 53, ossia la spesa pubblica, e i principi costituzionali posti a presidio dei beni giuridici collettivi, alla cui luce leggere quello di capacità contributiva⁵. In questa prospettiva, infatti, il rapporto di utilità non si esaurisce in relazioni soltanto interne, ma finisce per abbracciare anche relazioni esterne. E qui sta la differenza sostanziale rispetto alla tradizione, almeno a quella giuridica.

Le relazioni esterne alle quali intendo riferirmi sono due. La prima trova il suo gancio nel pregiudizio che possono subire le finanze pubbliche per il comportamento esiziale del contribuente. Si tratta, quindi, di un rapporto di utilità negativa o esternalità negativa.

La seconda si concretizza in un vantaggio ricevuto da quelle stesse finanze, questa volta collegato al comportamento virtuoso del contribuente o ad una sua attività sostitutiva di un'attività pubblica funzionale alla soddisfazione di bisogni generali della collettività o di alcuni suoi settori. Si tratta, dunque, di un rapporto di utilità positiva o esternalità positiva.

Legare la capacità contributiva ad un'utilità positiva, oppure ad un'utilità negativa, non deve generare in noi lo spasmo di voler colare questa nuova cera

⁵ Per chiarezza e agevolare la comprensione, anticipo la conclusione sul rapporto tra capacità contributiva e spesa pubblica funzionale alla protezione dei beni costituzionalmente rilevanti: *“La spesa e i beni giuridici costituzionalmente rilevanti che suo tramite sono salvaguardati vengono in considerazione non più soltanto come finalità della contribuzione e dunque alla stregua di elementi esterni alla capacità contributiva, ma anche come suoi elementi interni, costitutivi della nozione stessa, e come suoi metri di misurazione o quantificazione. Inoltre, l'“accollo” da parte dell'economia sociale della spesa pubblica necessaria per il soddisfacimento di interessi costituzionalmente rilevanti è configurabile come una modalità alternativa di assolvimento del dovere contributivo”*.

nei vecchi stampi concettuali. Non è questo che è proficuo. È proficuo un'altra cosa: allargare il concetto di capacità contributiva, così da attrarre a tassazione elementi non colpiti (e forse, per ora, neppure individuati con precisione) e da fare spazio a concetti diversi da quelli tralaticciamente utilizzati.

Se si condivide questo approccio, la capacità contributiva può essere intesa in un duplice modo.

In positivo: come utilità espressa da un'attività, un fatto o atto con rilevanza economica direttamente riportabile al contribuente, o come utilità che questi ritrae direttamente dal presupposto del tributo. E, sempre in positivo, come utilità che la finanza pubblica ottiene dal comportamento (attività o fatto economicamente rilevante) del soggetto passivo. Si pensi alla riduzione dell'inquinamento atmosferico contestuale all'installazione di particolari tecnologie agli apparati produttivi, che potrebbe comportare una riduzione delle spese sanitarie o di quelle per la bonifica dell'ambiente. Oppure all'utilità derivante da un'attività commerciale svolta nella forma dell'impresa sociale, che potrebbe determinare un alleggerimento delle spese assistenziali dello stato⁶. E ancora all'utilità per la spesa sanitaria collegata alla riduzione dell'uso di specifiche sostanze alimentari o alla riduzione dell'uso di particolari materiali per la fabbricazione di prodotti industriali.

In circostanze simili, l'imposizione potrebbe prendere in considerazione questi apporti di utilità e, in una rinnovata forma di discriminazione qualitativa dei redditi o delle ricchezze, articolarsi in più regimi ordinari, tra di loro differenziati, in seno alla medesima categoria reddituale o di ricchezza, privilegiando le attività con esternalità positiva.

In negativo: come attitudine di un'attività o di un fatto ad incidere negativamente sulla finanza pubblica. Rovesciando uno degli esempi ora prospettati, potrebbe essere il caso dell'inquinamento di particolari industrie rispetto alla spesa che dovrà essere sopportata dallo stato per "riparare" i guasti dell'inquinamento stesso. E potrebbe essere pure il caso della produzione del c.d. "cibo spazzatura" o delle "bevande spazzatura", fonte di neoplasie, diabete e malattie cardiovascolari, rispetto, sempre, alla tutela della salute e alla spesa sanitaria⁷. In circostanze simili, dunque, la tassazione potrebbe essere più onerosa, accompagnata da un vincolo di destinazione per lo stato delle risorse con essa acquisite.

⁶ Si veda ampiamente il prossimo capitolo e un primo accenno nel prossimo paragrafo.

⁷ Qui non siamo molto distanti dalla teoria economica sulla "esternalità negativa", concetto basilare, tra l'altro, della teoria pigouviana sulla *carbon tax*, ma estendibile, come concetto, ad altre fattispecie e ormai entrato in molti rami del sapere.

5. *Segue*: l'utilità “positiva” o “negativa” e la “compartecipazione di responsabilità sociale”. La contribuzione tramite l'“accollo” della spesa

La centralità del tema consiglia di verificare la congruenza del discorso anche da un diverso angolo prospettico: quello della fattispecie d'imposta.

Si è detto che la capacità contributiva ha un “nucleo duro”, fuori discussione: la rilevanza economica e la misurabilità economica del presupposto. Se il fatto non ha rilievo economico e non è quantificabile in questi stessi termini, non si può considerare espressivo di capacità contributiva.

Finora, per tradizione, si è pensato che, affinché questa espressione di capacità contributiva potesse prendere corpo, il rilievo economico dovesse essere intrinseco alla fattispecie e che la tassazione dovesse colpire la sua manifestazione quantitativa per come convenzionalmente stabilita (reddito misurato per competenza, reddito misurato per cassa, rendita catastale, prezzo di vendita, valore normale e via via).

La fattispecie, cioè, doveva sprigionare dal didentro una simile forza. Così, gli immobili, la produzione, il consumo, il trasferimento, l'attività d'impresa, l'attività professionale. Domandiamoci: è possibile che fatti diversi da quelli più tradizionali, privi di forza economica intrinseca, la ritraggano da elementi esterni e che, per questa via, siano elevabili a presupposto di un tributo? Oppure che fatti, pur espressivi di capacità economica intrinseca, siano tassati non per questa, ma per quella di ammontare diverso che ritraggono dall'esterno?

La capacità contributiva, per me, non coincide necessariamente e soltanto con la forza che un fatto porta dentro di sé o, meglio, che convenzionalmente gli viene attribuita come suo elemento intrinseco, secondo un rapporto “interno” tra questo e soggetto passivo. Il fatto può derivare la sua forza anche da elementi estrinseci, che lo qualificano e quantificano dal di fuori.

Questo accade, come detto poco fa, quando un fatto o un'attività (privato) produce conseguenze esterne, si ribalta, cioè, sulla collettività in termini di costi pubblici o di benefici: sono questi, allora, a diventare il suo abito economico. È quella in precedenza definita utilità “negativa” o “positiva”.

Per formulare un esempio, se un'industria petrolifera o un'acciaieria non installa i filtri per depurare le acque di produzione, realizza un fatto che partecipa alla distruzione dell'ambiente, all'aumento delle patologie cancerogene o delle affezioni dermatologiche. Si riflette negativamente, in prospettiva, sulla finanza pubblica (oltre che sulla vita di uomini e donne) perché determina un aumento esponenziale dei costi della sanità e di quelli per ridurre l'inquinamento. Il “non fare”, allora, acquista un rilievo economico pubblico: il “non fatto” dal contribuente (non installare i filtri) impoverisce la collettività, contribuisce a distruggere un suo bene vitale, anziché proteggerlo. Il fatto, da privato diviene pubblico.

A questo impoverimento, nel nostro esempio, è correlato, in misura non coincidente, l'arricchimento dell'industria petrolifera o dell'acciaieria per il risparmio di spesa del "non fare" (non avere installato i filtri), che ha già in sé rilievo economico. Esso, fatto, però, può anche essere ripreso a tassazione in una dimensione diversa da quella individuale del risparmio di spesa, ossia nella dimensione collettiva: per gli effetti economici che determina sulla finanza pubblica in termini di maggiore spesa, in quanto il costo sociale marginale, qui, supera il costo risparmiato dal privato.

Per questo ritengo che il prelievo, nelle ipotesi accennate, non possa essere inquadrato come "speciale" sanzione o forma di risarcimento forfetizzato dei danni verso la collettività. Tesi, questa, pure autorevolmente sostenuta in passato⁸.

L'esito della riflessione qui proposta non si differenzia di molto, almeno nella sostanza, da quello al quale è giunta la Corte suprema degli Stati Uniti d'America con la sentenza del 28 giugno 2012 (c.d. *Obamacare*). La Corte, con questa decisione, ha dichiarato legittima la *tax* che, meccanicamente, colpisce chi non stipula l'assicurazione sanitaria obbligatoria, misura che il Collegio ha categoricamente escluso da quelle sanzionatorie e riportato, invece, ai tributi: è la "compartecipazione di responsabilità sociale" a divenire elemento oggettivamente rilevante e, per questo, economicamente valutabile sul piano fiscale⁹.

La "compartecipazione alla responsabilità sociale" è assai simile, perciò, all'utilità negativa della quale si è detto.

Il discorso può essere anche rovesciato: la "compartecipazione alla responsabilità sociale" può essere vista in positivo, alla stregua di esternalità positiva. Esternalità conseguente a molte attività. Non solo alla *green economy*, che per prima può venire alla mente, ma anche agli enti del terzo settore qualora finalizzino i frutti economici della loro attività commerciale al soddisfacimento di esigenze collettive predeterminate dallo stato, alleggerendo, così, il carico sulla spesa pubblica.

Se un'impresa sociale, come si dirà ampiamente nel prossimo capitolo, svolge attività di vendita al minuto di opere d'arte piuttosto che di cianfrusaglie, per esempio, e quindi svolge un'attività di commercio in senso proprio, e poi destina (obbligatoriamente) tutti i profitti così ritratti alle cure sanitarie di soggetti con disabilità, escludendo qualsiasi forma di distribuzione degli utili ai soci e sgravando lo stato dei correlati oneri, realizza una doppia utilità pubblica: garantisce il servizio, che altrimenti avrebbe dovuto assicurare lo stato, e libera questo dai relativi costi. Il che giustifica l'assun-

⁸ Cfr. fra gli altri Batistoni Ferrara, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento III, Milano, 1999.

⁹ Rosembuj, *La capacità contributiva del "non fare". Il concetto di imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 389 ss.

zione di questa doppia utilità, seppure “esterna” al risultato economico dell’attività commerciale, ad elemento soddisfattivo del dovere contributivo. A questa conclusione, d’altra parte, sembra stia approdando anche la Corte costituzionale che, con la sent. 15 marzo 2022, n. 72, ha affermato, seppure con un *obiter dictum*, che, “l’attività di interesse generale svolta senza fini di lucro realizza una forma nuova e indiretta di concorso alla spesa”.

6. Il legame fra tributo, spesa pubblica e beni costituzionalmente protetti: finalità della contribuzione ed ulteriori elementi interni al concetto di capacità contributiva

Ebbene, una possibile conclusione dell’intero discorso può essere questa. L’allargamento del concetto di capacità contributiva, per come qui suggerito, risponde ad una doppia esigenza: economica e sociale, giacché l’economia e il moderno vivere sottopongono alla valutazione del diritto fenomeni in continua evoluzione e di fronte ai quali il diritto stesso non si può dire indifferente.

La rivisitazione dell’art. 53 Cost., però, risponde anche all’esigenza ulteriore di valorizzare in termini concretamente nuovi l’intera trama dei principi costituzionali. È proprio la Costituzione, infatti, a dare forza alla lettura qui proposta incentrata sull’“utilità”. Non è tanto o soltanto l’art. 53 a sprigionare questa forza, quanto, anzitutto, il comma 2 dell’art. 4, che indirizza le attività “al progresso materiale o spirituale della società, non al suo danneggiamento e impoverimento”. E poi, di volta in volta, sono l’art. 32, sulla tutela della salute, l’art. 9, sulla tutela del paesaggio e dell’ambiente, gli artt. 41, ultimo comma, e 45, sull’utilità sociale dell’attività economica; l’art. 42 sulla proprietà privata, e ancora l’art. 81 sulla spesa e l’art. 118 sulla sussidiarietà verticale.

Norme, tutte queste, che declinano l’art. 53 e articolano ulteriormente il concetto di capacità contributiva saldandolo, proprio, all’altra faccia della fiscalità: la spesa.

È dunque possibile che la spesa ed i beni costituzionalmente rilevanti che suo tramite sono salvaguardati, vengano in considerazione non più soltanto come finalità della contribuzione e dunque alla stregua di elementi esterni alla capacità contributiva, ma anche come suoi elementi interni, in qualche modo costitutivi della nozione stessa, e come suoi metri di misurazione o quantificazione. Questa logica, inoltre, consente di guardare all’“accollo” da parte dell’economia sociale della spesa pubblica necessaria per il soddisfacimento di interessi costituzionalmente rilevanti come ad una modalità alternativa di assolvimento del dovere contributivo.

7. Capacità contributiva e personalità dell'imposizione nei nuovi schemi dell'economia

Il secondo nodo da sciogliere attiene al rapporto tra prelievo e soggetto titolare della capacità contributiva, tra tributo e persona.

Per cogliere l'importanza del tema, è sufficiente pensare al fenomeno della "spersonalizzazione" delle transazioni finanziarie. Per queste ricchezze il soggetto conosciuto, il più delle volte, è l'operatore della transazione (banca, intermediario, operatore di borsa, piattaforma informatica), mentre l'effettivo proprietario è nascosto, magari in qualche paradiso fiscale o in qualche *trust found*.

In queste ipotesi, se si pretende di riportare la capacità contributiva al suo titolare individuato con nome e cognome e su di lui operare il prelievo, si deve rinunciare in partenza alla tassazione, perché non si sa chi è, oppure si conosce soltanto l'entità parvente, interposta, dietro la quale si nasconde una "scatoletta" ulteriore e poi un'altra e un'altra ancora, fino al loro titolare effettivo.

Propongo un altro esempio. Riguarda il *trust*. Sui redditi dei beni trasferiti al *trustee* chi paga le imposte? La risposta, dopo un lungo silenzio del legislatore, è arrivata: per il testo unico delle imposte sui redditi le devono pagare, se nominati, i beneficiari; altrimenti il *trust* come soggetto giuridico.

Già: ma i beneficiari non hanno la proprietà dei beni fino a quando il disponente è in vita e fino a quando il *trustee* non esegue la volontà di questi. Sono titolari di un'aspettativa. Il disponente potrebbe ricredersi e, per esempio, in punto di morte destinare tutto, anziché a figli e nipoti, alla tribù *Noït-cif-tribe*, che vive nelle isole *Noïtsulli*, nel Pacifico del Sud, considerata una delle più primitive popolazioni esistenti sulla terra¹⁰.

Qui qualcosa sembra non tornare: i beneficiari sono chiamati al pagamento prima di poter godere di un'utilità, di un vantaggio economicamente apprezzabile coincidente coi beni in *trust*, e per di più senza avere la certezza di poterne godere in futuro, trovandosi in una situazione di semplice aspettativa. Seguendo quest'ordine di idee, la norma sembrerebbe illegittima e quindi dovremmo ritenerla non conforme alle disposizioni costituzionali per come tradizionalmente interpretate.

Questi sono solo degli esempi, senz'altro non esaustivi della complessità e vastità delle implicazioni che la moderna economia porta con sé. Ma sono sufficienti, perché consentono di capire fino in fondo la questione da risolvere. Questa: tra soggetto chiamato dalla legge a pagare e presupposto del tributo, che tipo di relazione deve intercedere?

¹⁰ Questa tribù non esiste, come non esistono le isole *Noïtsulli*. Ma il solo fatto di proclamarne l'esistenza per la forza del diritto le potrebbe rendere esistenti nella finzione del diritto stesso. Su questo esempio, brillantemente, cfr. Ross, *Tû-Tû*, in *Harvard Law Review*, 70, 1957, 812 ss.

Per trovare la risposta non ci dobbiamo lasciare confondere la mente dalla novità dei fenomeni richiamati e dall’allargamento del concetto di capacità contributiva descritto nelle pagine precedenti.

Un punto è e rimane fermo. Ognuno deve sopportare il tributo sul vantaggio o sullo svantaggio che produce o del quale gode, non sul vantaggio da altri prodotto o goduto, e neppure sullo svantaggio da altri determinato.

È il principio personalistico per come elaborato dalla Corte costituzionale nel corso della storia applicativa dell’art. 53, seppure qui “aggiornato” alla luce della teoria sull’utilità.

L’obbligazione d’imposta, quindi, non può che nascere e rimanere in capo a chi realizza il presupposto espressivo di capacità contributiva.

Può accadere, nondimeno, che, realizzato il presupposto, l’obbligazione d’imposta diventi un fantasma senza corpo. E non perché sia inesistente il soggetto passivo: in fondo alla catena esiste senz’altro, com’è nelle transazioni finanziarie; oppure, com’è nel *trust*, prima o poi sarà individuato con certezza. Ma perché non è conoscibile agli occhi del fisco o non è certo nel momento in cui l’obbligazione nasce (nel momento in cui la legge decide che nasca).

La presenza di un fantasma inquieta, ma non può giustificare la rinuncia dello stato alla tassazione. Questa, infatti, sarebbe l’alternativa. Che fare, allora? A questo riguardo possono soccorrere alcune categorie già note all’ordinamento, in particolare quella dell’obbligazione di pagamento.

Il pagamento del tributo, infatti, può essere eseguito anche da un soggetto terzo. Questo è pacifico e già avviene: al di là delle ipotesi di accordo tra privati (c.d. accollo d’imposta), si pensi al datore di lavoro per le ritenute sui redditi di lavoro dipendente o al notaio per l’imposta di registro. Affinché il meccanismo regga sul piano costituzionale, però, è necessario che chi versa il tributo possa rivalersi sul soggetto passivo, ossia sul titolare dell’obbligazione d’imposta (su chi realizza il presupposto).

I più recenti schemi economici ai quali mi sono riferito, introducono, a questo punto, una variabile non presente in quelli della tradizione ora richiamati (sostituto o responsabile d’imposta, per esempio). Qui sta la novità: immettono nel circuito un fantasma, perché, come si è detto, il soggetto passivo non è conosciuto o non è certo.

Cos’è necessario, quindi, affinché la tassazione operi legittimamente? È necessario – ed anche sufficiente – che la legge individui nel presupposto oggettivo il centro di riferimento dell’obbligazione, centro sul quale chi esegue il pagamento possa rivalersi.

Anche questa, in verità, non è una novità assoluta. Già troviamo una struttura del genere nell’ipotesi, seppure marginale, di redditi dei beni in eredità giacente e pure nel caso di delazione dell’eredità in favore di un na-