GRUPPO di PISA
Dibattito aperto sul Diritto e la Giustizia Costituzionale

LA DIMENSIONE PARTECIPATIVA DEL DOVERE TRIBUTARIO. SPUNTI RICOSTRUTTIVI[*]

CHIARA DORIA[**]

SOMMARIO: 1. Premessa: l'interesse partecipativo al concorso alle pubbliche spese. – 2. Le radici della partecipazione tributaria: dalla *Déclaration* del 1789 all'Assemblea costituente. – 3. La prospettiva costituzionale: un dovere solidale e partecipativo. – 4. La sovranità popolare quale chiave di lettura della dimensione partecipativa della contribuzione. – 5. Conclusioni. La necessità di una contribuzione consapevole.

1. *Premessa: l'interesse partecipativo al concorso alle pubbliche spese*

Giorgio Lombardi, in uno scritto posto a chiosa di un volume dedicato alla giurisprudenza costituzionale sui doveri costituzionali, sottolinea come questi siano «anzitutto *impopolari* e poi *ostici*»[1]. Ebbene, il dovere tributario si caratterizza invero per una particolare resistenza sociale, che va oltre la semplice impopolarità e che trova origine in una più profonda difficoltà di comprensione e di riconoscimento del suo significato e della sua rilevanza.

La diffusa ostilità che circonda il dovere tributario pare infatti riconducibile all'assenza di una radicata coscienza fiscale. Il contribuente, smarrito nei «giardini selvaggi della fiscalità»[2], disperde facilmente la valenza partecipativa del suo concorso:

[*] Contributo sottoposto a doppio referaggio anonimo.

[**] Assegnista di ricerca in Diritto costituzionale, Università del Salento.

[1] Corsivo testuale. G. LOMBARDI, *I doveri costituzionali: alcune osservazioni*, in R. BALDUZZI, M. CAVINO, E. GROSSO, J. LUTHER (a cura di), *I doveri costituzionali. La prospettiva del giudice delle leggi*, Torino, 2007, 568. Le ragioni di una tale impopolarità devono ricercarsi nella cesura che sussiste tra i doveri e i diritti, data l'assenza di un nesso sinallagmatico tra gli stessi. L'autore sottolinea che «infatti diritti e doveri possono essere considerati reciprocamente legati solo in alcuni e importanti casi ma non in tutti, e non è affatto vero che rappresentino sempre le due facce di una stessa medaglia», *Ivi.*

[2] Così, L. ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022, 30.

ne derivano preoccupanti indici di infedeltà fiscale[3] e numerosi atteggiamenti antifiscali[4]: dai più comuni, come quello del *free riding*[5], a quelli «più organizzati e strutturati», come il movimento dei *no tax*[6].

Tale scenario impone di recuperare, nella riflessione giuridico-costituzionale, una diversa chiave di lettura del dovere tributario: non più (o non solo) come fondamento di un'obbligazione imposta, ma come manifestazione di appartenenza alla comunità politica[7].

Non di rado, infatti, si omette di considerare che esiste, oltre all'interesse fiscale – da intendersi quale «interesse particolarmente differenziato che, attenendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l'esistenza»[8] – anche un interesse del singolo a contribuire alle spese pubbliche dello Stato. Questo interesse deriva dal legame del cittadino con la comunità, che può fondarsi tanto sulla sua presenza fisica nel territorio in cui la comunità risiede, quanto sull'attività economica o produttiva svolta nello stesso territorio[9].

Il problema era stato messo in luce da Benvenuto Griziotti già nel 1941, il quale osservava che «la tradizione del pensiero politico italiano porta a considerare la prevalenza degli interessi generali dello Stato su quelli sociali o individuali, ma l'autorità dello Stato non prevale come una forza brutale sulla volontà dei cittadini e in particolare dei contribuenti. *È l'interesse pubblico la causa dei prelevamenti dei tributi, ma esso concorda molto spesso con l'interesse dei privati*»[10]. In tal senso, la valorizzazione di una declinazione partecipativa dell'interesse fiscale è necessaria a ricucire l'apparente opposizione esistente tra l'obbligatorietà della contribuzione e il riconoscimento della sua opportunità per ragioni politiche, economiche e sociali[11]. Ciò, soprattutto in virtù delle potenzialità insite nella partecipazione[12], intesa quale mezzo per «adeguare l'ordinamento ai processi evolutivi della vita politica e sociale»[13].

È in tale direzione che si muove il presente contributo, nel tentativo di riscoprire, accanto al volto tradizionale dell'interesse fiscale, la prospettiva complementare, e

---

[3] Cfr. A. RIVIEZZO, *Solido principio. Un percorso costituzionale per la solidarietà*, Roma, 2023,104 ss.

[4] In merito, Franco Gallo osserva che «nel nostro Paese la cultura di fondo è per la maggioranza dei cittadini antifiscale, e cioè che per il comune sentire le imposte sono, sempre e comunque, qualcosa di odioso. Il che richiede alternativamente ai governi di fare quelle che si chiamano le "paci" e le "tregue" fiscali o, purtroppo, anche di costruire tributi "deboli", come la *flat tax*, non funzionali ai suddetti principi costituzionali». F. GALLO, *Alcune generali considerazioni riguardo alla legge delega sulla riforma fiscale n. 111 del 2023*, in *Astrid Rassegna*, 14/2023, 23.

[5] Sul punto, si v. R. PESSI, *Riforma fiscale, previdenza, assistenza*, in L. SALVINI, G. MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014, 678.

[6] Cfr. L. ANTONINI, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, cit., 9.

[7] Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 22.

[8] Corte cost. n. 50 del 1965, § 1 del *Considerato in diritto.*

[9] Cfr. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, 79.

[10] B. GRIZIOTTI, *Le tradizioni secolari e il progresso attuale degli studi di scienza delle finanze e di diritti finanziario in Italia*, Roma, 1941, 74. Corsivo non testuale.

[11] Cfr. G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle finanze*, Torino, 2016, 67.

[12] Che rappresenta, infatti, un fondamentale «principio innovatore». Per un maggior approfondimento, si v. A. LOIODICE, *Attuare la Costituzione. Sollecitazioni extraordinamentali*, Bari, 2000, 33 ss.

[13] V. ATRIPALDI, *Il concetto di partecipazione nella dinamica della relazione Stato-società*, in AA. VV., *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, Vol. III, Milano, 1988, 80.

spesso trascurata, di una partecipazione consapevole del cittadino alla vita pubblica attraverso il dovere tributario.

2. *Le radici storiche della partecipazione tributaria: dalla Déclaration del 1789 all'Assemblea costituente*

La presenza della logica partecipativa che sorregge l'intera dinamica contributiva trova una delle sue prime espressioni nella *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* del 1789. Per il tramite della Rivoluzione – il cui avvio fu determinato dal rifiuto dell'obbligazione tributaria a seguito di un costante aumento della pressione fiscale[14] – si compì, infatti, una fondamentale opera di ridefinizione della relazione tributaria: non solo si decretò il passaggio del potere fiscale dal re alla Nazione[15], ma si posero in aggiunta le basi per il moderno diritto tributario[16].

Sebbene la Dichiarazione si occupasse esclusivamente del versante dei diritti dell'uomo e del cittadino[17], la stessa rivestiva un'importanza fondamentale anche nella configurazione del dovere tributario che quest'ultimo era chiamato ad adempiere. Più in particolare, nelle disposizioni della *Déclaration*, si assiste all'emersione di una nuova concezione politica ed etica del tributo, capace di incidere sulla posizione del contribuente dinnanzi al potere sovrano.

Sono due, in particolare, gli articoli della Dichiarazione che assumono rilievo ai nostri fini: l'articolo 13, in cui viene enunciato il principio di *nécessité de l'impôt*; l'articolo 14, in cui si sancisce il principio del *consentement à l'l'impôt*. Il primo – che così recita: «*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses de l'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*» – mette in luce la dimensione collettiva della contribuzione, considerata "indispensabile", pur essendo finalizzata esclusivamente all'esercizio della forza pubblica e al finanziamento delle spese dell'amministrazione[18]. Il secondo, invece, definisce in termini operativi le modalità di contribuzione: «*Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée*». In base a questa disposizione, il cittadino non solo è chiamato a constatare

[14] Cfr. A. NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, Parigi, 1978, 69.

[15] Cfr. E. DE CROUY-CHANEL, *Le contribuable-citoyen. Historie d'une représentation fiscale*, Parigi, 1999, 116.

[16] Cfr. S. CAUDAL, *L'apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal*, in L. FAVOREU, R. HERTZOG, A. ROUX (a cura di), *Constitution et finances publiques*, Parigi, 2005, 350.

[17] Sulle ragioni sottese alla scelta dei Rivoluzionari di scrivere una Carta che enunciasse esclusivamente solo diritti e non anche doveri, cfr. J. MORANGE, *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*, Parigi, 1988, 19 ss.

[18] È proprio in questo periodo che comincia a prendere forma l'idea di interpretare il rapporto tributario come un rapporto obbligatorio e, dunque, di rileggere la contribuzione in chiave sinallagmatica, collegandola al beneficio derivante dalla fruizione dei servizi pubblici offerti dallo Stato. Cfr. P. BORIA, *L'anti-sovrano*, Torino, 2004, 24.

la necessità della contribuzione pubblica[19], ma deve anche acconsentirvi (direttamente o tramite i propri rappresentanti[20]), determinarne gli elementi essenziali e, infine, controllare l'impiego delle risorse raccolte[21].

All'interno della Dichiarazione, il potere impositivo, limitato secondo i precetti contenuti negli articoli analizzati, è concepito come uno strumento per la realizzazione dei fini societari di riforma della società francese che il contribuente concorre a individuare[22] e rispetto ai quali egli è partecipe sia attraverso l'*auctoritas* (espressa dalla potestà impositiva) sia attraverso la *voluntas* (espressa dal consenso all'attività impositiva). In tal modo, il dovere tributario, non è più, come nella precedente concezione assolutistica, il dovere del suddito che deve obbedienza al potere impositivo; al contrario, viene ricostruito come un dovere del cittadino, in quanto tale teleologicamente connesso alla sua partecipazione alla vita politica[23]. La posizione del *citoyen contribuable* risultante dal trinomio rivoluzionario *liberté, égalité, fraternité*[24] è, in questo senso, una posizione di "libertà" del contribuente dinnanzi all'imposizione[25].

Benché sia spesso messa in luce la natura individualista della Dichiarazione, nella stessa è presente, sia pur *in nuce*, una vocazione *lato sensu* sociale della contribuzione[26]. Valgano, in tal senso, due ulteriori notazioni. Da un lato, le disposizioni in tema di fiscalità sono collegate al tema dei diritti: sebbene l'articolo 13 presenti una portata limitata, la sua valenza si estende oltre il terreno meramente fiscale. Nell'intenzione dei redattori della Carta, la contribuzione pubblica è infatti funzionale anche alla garanzia dei diritti ivi elencati (e che, ai sensi dell'articolo 16 della Dichiarazione, assieme alla separazione dei poteri, costituisce condizione d'esistenza della stessa Costituzione[27]). Dall'altro lato, il cono di luce gettato sull'utilità dell'imposta per il progresso ha posto le basi per l'edificazione – seppur solo teorica[28] – del nesso tra solidarietà e imposta

[19] Cfr. M. BAZEX, *Article 13*, in G. CONAC, M. DEBENE, G. TEBOUL, *La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, Parigi, 1993, 293.

[20] In tal senso, la disposizione funge da ponte per lo sviluppo della democrazia rappresentativa e del regime parlamentare. Cfr. S. CAUDAL, *L'apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal*, in L. FAVOREU, R. HERTZOG, A. ROUX (a cura di), *Constitution et finances publiques*, cit., 351. In un primo momento, tuttavia, tanto in Francia quanto in Inghilterra, la necessità di prestare il consenso all'attività di tassazione è espressione della volontà di salvaguardare il soggetto e la sua sfera economico-patrimoniale. Cfr. P. STANCATI, *Il dovere tributario,* in R. NANIA, P. RIDOLA (a cura di), *I diritti costituzionali,* Vol. II, Torino, 2001, 791.

[21] Cfr. S. CAUDAL, *Art. 14*, in G. CONAC, M. DEBÈNE, G. TEBOUL (a cura di), *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, cit., 300.

[22] Cfr. P. BORIA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, 233.

[23] Cfr. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 23.

[24] Per un approfondimento circa l'apporto di tale motto alla nascita dell'«ideale di cittadinanza democratica», si v., S. GIUBBONI, *Solidarietà*, in *Politica del diritto*, 4/2012, 528 ss.

[25] Cfr. S. CAUDAL, *Art. 14*, cit., 305; E. DE CROUY CHANEL, La *citoyenneté fiscale*, in *Archives de philosophie du droit*, 42/2002, 62.

[26] Cfr. M. FIORAVANTI, *La Costituzione italiana: articolo 2*, Roma, 2017, 35.

[27] Cfr. M. BAZEX, *Article 13*, cit., 286. La Rivoluzione francese è infatti considerata «l'origine del paradigma dello Stato di diritto che avrebbe dominato tutta l'età postrivoluzionaria in Europa». Cfr. M. FIORAVANTI, *La Costituzione italiana: articolo 2*, cit., 29-30.

[28] Più in generale, il contenuto della Dichiarazione, come rilevato dalla dottrina, costituì un arrivo ideologico cui si accompagnarono pochi risvolti pratici. Cfr. A. NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, cit., 91-92. Nonostante ciò, la Dichiarazione non è rimasta priva di effetti. Non solo è richiamata nel Preambolo della Costituzione del 1958, ma si presta ad una lettura attualizzata da parte del Conseil Constitutionnel. Si v. sul punto, F. LUCIAIRE, *La lecture actualisée de la Déclaration de 1789* in AA. VV., *La Déclaration des*

che sarà poi sviluppato sul piano giuridico dalla dottrina solidarista francese tra la fine dell'800 e gli inizi del '900[29].

Tale percorso di maturazione di una concezione della contribuzione orientata alla solidarietà conoscerà, nel contesto italiano, una ricezione parziale e attenuata. Sebbene, infatti, lo Statuto Albertino accolse alcuni dei principi mutuati dalle rivoluzioni giacobine e dalle più recenti Costituzioni francesi[30], i riferimenti alla logica partecipativa del prelievo fiscale in esso contenuti erano piuttosto esigui (ancorché, difatti, tali principi costituissero l'unica espressione di doverosità all'interno dello Statuto[31]). L'articolo 25, come è noto, si limitava a prevedere che i regnicoli «contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato»; l'articolo 30, in posizione servente, stabiliva che «nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re»[32]; a completamento, l'articolo 10 prevedeva che, a differenza dalle altre leggi, quelle di imposizione dei tributi dovessero essere presentate prima alla Camera (il Senato, di nomina regia, veniva perciò considerato inadatto all'iniziativa legislativa in materia)[33].

Nello Statuto trovavano dunque riconoscimento i principi di eguaglianza e di pertinenza economica[34], nonché il principio consensualista[35]. La loro portata, tuttavia, era condizionata dall'ideologia liberale, per la quale il tributo, concepito in chiave

---

droits de l'homme et du citoyen et la jurisprudence: colloque des 25 et 26 mai 1989 au Conseil constitutionnel, Parigi, 1989, 215-233 e, spec. per la materia fiscale, 226- 227.

[29] In particolare, è soprattutto grazie a Léon Bourgeois e alla sua opera *Solidarité* che la contribuzione venne ricondotta ai principi di giustizia sociale e considerata strumento essenziale per la sopravvivenza della comunità. Cfr. A. ROSA, *Solidarité de Léon Bourgeois, ou l'apport de la pensée solidariste en sciences fiscales*, in *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 3/2019, 353-358; S. GIUBBONI, *Solidarietà*, cit., 533. Bourgeois, sul punto, sosteneva che «*il y a entre chacun des individus et tous les autres un lien nécessaire de solidarité; c'est l'études exacte des causes, des conditions et des limites de cette solidarité qui seule pourra donner la mesure des droits et des devoirs de chacun envers tous et de tous envers chacun, et qui assurera les conclusions scientifiques et morales du problème social*». L. BOURGEOIS, *Solidarité*, Parigi, 1912, 6.

[30] Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria, Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, 58 ss.

[31] Cfr. E. ROSSI, *Art. 2*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Vol. I, Torino, 2006, 39.

[32] La disposizione rispondeva all'esigenza di regolare i rapporti tra Monarca e assemblea elettiva, nonché di preservare la libertà e l'autonomia di quest'ultima. Con l'affermarsi della supremazia del Parlamento e la conseguente perdita di autonomia concettuale della disposizione, la formula fu poi interpretata come una mera riserva di legge. Sul punto, G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 78 ss.

[33] Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 55.

[34] Cfr. B. GRIZIOTTI, *Le tradizioni secolari e il progresso attuale degli studi di scienza delle finanze e di diritti finanziario in Italia*, cit., 85. Lo Statuto, pertanto, si arrestava dinnanzi ad una «valutazione quantitativa» dei mezzi economici del soggetto contribuente. Cfr. P. STANCATI, *Il dovere tributario*, cit., 795.

[35] Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 55. In epoca liberale, in aggiunta, la legge tributaria era adottata in Parlamento da soggetti espressivi delle stesse "categorie proprietarie" sottoposte ad imposizione, sicché la riserva di legge tributaria era «fondativa di una autoimposizione». Cfr. P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario. L'evoluzione dell'Amministrazione finanziaria da strumento a soggetto del rapporto solidale*, Torino, 2023, 105.

oppositiva rispetto ai diritti di libertà[36], assolveva a una funzione meramente commutativa: il suddito era chiamato a contribuire ai carichi dello Stato in cambio della tutela della sicurezza pubblica e della proprietà individuale[37].

Le maglie larghe di tali disposizioni, scarne da un punto di vista assiologico, più tardi ne permisero un'interpretazione che, secondo la concezione di matrice hegeliana di Stato etico, plasmò autoritativamente la sovranità tributaria dello Stato[38]. Sotto l'influsso della dottrina dei diritti pubblici soggettivi, nello Stato totalitario, il dovere di contribuzione venne ricostruito come un dovere di obbedienza: il contribuente ritornò a occupare, di fronte all'autorità statale, uno *status* di soggezione; correlativamente, si registrò un ampliamento dei privilegi dell'amministrazione finanziaria, l'indebolimento del principio di legalità e, perciò, un'insufficiente tutela delle garanzie riconosciute al contribuente[39].

Con il venir meno dell'impianto totalitario, si riconobbe pertanto l'opportunità – divenuta ben presto esigenza – di superare l'impostazione strettamente statualistica del dovere tributario[40]. Nel periodo successivo alla Seconda guerra mondiale, in un Paese da ricostruire non solo da un punto di vista infrastrutturale ma ancor più sotto il profilo politico, sociale ed economico[41], fu perciò condotta una rinnovata riflessione sul rapporto tra Stato e contribuente[42].

In particolare, nella Relazione della Commissione economica presentata all'Assemblea costituente, si proclamò l'«imprescindibile necessità di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono all'organizzazione politica della società»[43]. La puntuale definizione del potere impositivo e del concorso alle spese pubbliche era infatti, in quel momento storico, indispensabile per chiarire il rapporto tra governanti e governati. A fronte di chi riteneva superfluo enunciare nella nuova Carta fondamentale il diritto dello Stato al prelievo, la Relazione poneva l'accento sulla necessità, ritenuta prioritaria, di una sua qualificazione, funzionale all'introduzione di opportuni limiti[44]. Si intese, perciò, rimediare alla precedente impostazione, creando le condizioni per una nuova concezione dell'imposizione più marcatamente legata ad un'ottica partecipativa e comunitaria.

Il rilievo politico che venne così riconosciuto alla potestà tributaria fu significativo anche nella successiva discussione in Assemblea costituente, contribuendo a definire la configurazione del rapporto tra Stato e contribuente. Emblematica, in tal senso, fu la scelta – su proposta dell'On. Edgardo Castelli – di inserire il discorso relativo ai tributi, inizialmente affiancato a quello sulle prestazioni patrimoniali e sul

[36] Cfr. C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Milano, 1969, 201; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 68.

[37] Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 20 ss.

[38] Cfr. F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei dritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 7-8/2011, 734.

[39] Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., 149 ss.

[40] *Ivi*, 150-151.

[41] Si veda, sul punto, G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle finanze*, cit., 7 ss.

[42] Cfr. F. MARINELLI, F. POLITI, *Fisco e Stato moderno*, Torino, 2022, 66.

[43] MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica per la Costituente*, *Volume V – Finanza*, Roma, 1946, 9.

[44] *Ivi*, 8.

diritto al credito, in calce al Titolo IV, dedicato ai rapporti politici[45]. Tale posizione fu poi confermata anche nel testo definitivo della Carta costituzionale. Sebbene il tributo sia, in prima istanza, riconducibile a un fenomeno economico (espressivo del rapporto tra beni e bisogni[46]), la sua collocazione sistematica conferma la centralità del dovere tributario nella partecipazione del cittadino alla vita pubblica, in quanto strumento «profondamente connesso alla dimensione politica del vivere insieme»[47].

3. *La prospettiva costituzionale: un dovere solidale e partecipativo*

La nuova "espressione costituzionale" del dovere tributario[48], contenuta nell'articolo 53 della Costituzione, istituisce un nesso sistemico tra tributo e spesa pubblica, chiarendo che il concorso alle spese pubbliche è doveroso, ma al contempo subordinato al rispetto di due principi fondamentali: la capacità contributiva e la progressività. Questi ultimi, più in particolare, costituiscono le condizioni della contribuzione individuale, ovvero gli elementi costitutivi del dovere tributario, che ne fondano la futura attuazione quale obbligo di diritto positivo.

Tuttavia, il dovere tributario non è finalizzato unicamente a garantire le risorse pubbliche necessarie al funzionamento dello Stato. Lo stesso mira, altresì, a coinvolgere attivamente il contribuente nella realizzazione degli scopi propri dello Stato sociale, il quale interviene nei rapporti sociali[49] attraverso meccanismi redistributivi[50], con l'obiettivo primario di offrire una «risposta politico-costituzionale» all'insicurezza sociale[51]. In tale prospettiva, il dovere tributario, legando compiutamente il tributo e l'organizzazione statale, si configura come «fondamento necessario e sufficiente» della vita in comune[52]. Emerge, così, la valenza partecipativa della contribuzione, quale espressione tangibile del legame tra il singolo e la comunità di appartenenza.

Questa duplice funzione attribuita al dovere tributario ne giustifica l'inserimento tra i doveri inderogabili previsti dall'articolo 2 della Costituzione, ovvero tra quei doveri che, secondo i costituenti, «l'appartenenza ad una società richiede sul piano, prima ancora che giuridico, morale e politico»[53]. Per tale motivo, siffatto dovere è

[45] In particolare nelle sedute del 19 novembre 1946, del 15 aprile 1947 e del 19 maggio 1947.

[46] Cfr. F. CARNELUTTI, *Introduzione allo studio del diritto processuale tributario*, in *Rivista di diritto processuale civile*, 9/1932, parte I, 8.

[47] G. BASCHERINI, *La solidarietà politica nell'esperienza costituzionale repubblicana,* in *Costituzionalismo.it,* 1/2016, 13.

[48] La formula è di G. LOMBARDI, *Doveri pubblici (dir. cost.)*, in *Enciclopedia del diritto*, Agg., VI, Milano, 2002, 360.

[49] Cfr. C. MORTATI, *Commento all'Art. 1 della Costituzione*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla costituzione. Principi fondamentali*, Bologna, 1975, 10.

[50] Cfr. P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario,* cit., 55

[51] A. BALDASSARRE, *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997, 129.

[52] M. FRACANZANI, *Il dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà (nel pensiero di Giorgio Lombardi e non solo)*, in M. ROSBOCH (a cura di), *I doveri costituzionali (in ricordo di Giorgio Lombardi)*, Torino, 2023,78 ss.

[53] E. ROSSI, *Art. 2,* cit., 56.

concepito – e anche normativamente definito – entro la specifica ottica della solidarietà[54].

Tale qualificazione consente, in particolare, di cogliere una dimensione relazionale che travalica il rapporto bilaterale tra Stato e contribuente, estendendosi ai contribuenti stessi[55]. Più in dettaglio, secondo la ricostruzione effettuata da Giorgio Lombardi nel suo *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*[56], il dovere di solidarietà tributaria, pur connotandosi come un dovere di solidarietà economica, contiene in sé tutte e tre le declinazioni della solidarietà enucleate dall'articolo 2 della Costituzione: quella politica, quella economica e quella sociale. Le stesse, tuttavia, non si dissolvono in un «incolore amalgama concettuale»[57] ma si susseguono ordinatamente del testo dell'articolato sino al punto di definire con puntualità la portata del concorso.

Anzitutto, la prima parte dell'articolo, che testimonia l'esistenza dell'interesse fiscale, esprime una forma di solidarietà politica: la stessa funge, in particolare, da criterio per graduare il dovere in ragione dello *status* di cittadinanza[58]. Il successivo principio di capacità contributiva – definibile come un «concetto normativo volto a delimitare l'attitudine alla titolarità di rapporti tributari»[59] – opera in conformità all'eguaglianza formale di cui all'articolo 3, comma 1, della Costituzione e traduce un dovere di solidarietà economica[60]. Da tale dovere risultano esclusi coloro per i quali la contribuzione eccede «il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale»[61]. Infine, il principio di progressività, che si manifesta sotto forma di una

[54] Sul punto, cfr. G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1967, 349 ss. Diversamente ritiene Carbone, secondo cui il dovere tributario non è espressione del principio di solidarietà: esso «trova la sua ragione nel bisogno dello Stato e di altri enti di procurarsi delle entrate necessarie per le spese che dovranno sostenere, onde adempiere ai servizi pubblici» e «si ispira in parte alla solidarietà, ma questo è un aspetto del dovere tributario, non la sua finalità». C. CARBONE, *I doveri pubblici individuali*, cit., 203.

[55] Sotto forma di sacrificio economico personale, la contribuzione crea infatti una connessione tra l'individuo e i consociati. Cfr. A. MORELLI, *I principi costituzionali relativi ai doveri inderogabili di solidarietà*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 20 aprile 2015, 19.

[56] G. LOMBARDI, *Contributo*, cit.

[57] *Ivi*, 367.

[58] Sul rapporto tra cittadinanza e tributo, E. GROSSO, *I doveri costituzionali. Relazione al Convegno annuale 2009 dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti su «Lo Statuto costituzionale del non cittadino». Cagliari, 16-17 ottobre 2009*, in *astrid-online.it*, 20 ss.

[59] Lo stesso risulta essenzialmente «nella determinazione dei limiti entro i quali la potestà di imposizione può legittimamente esplicarsi». G. LOMBARDI, *Contributo*, cit., 354.

[60] In tal senso, Lombardi afferma che «il principio di capacità contributiva, inerendo al testo costituzionale, che è atto normativo nel suo complesso, si atteggia da un lato come criterio di individuazione della *misura* degli obblighi tributari e dall'altro come garanzia di parità di trattamento tra le varie posizioni patrimoniali dei destinati». *Ivi*, 370.

[61] MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica per la Costituente*, *Volume V – Finanza*, cit., 176. Per tale motivo, la Corte costituzionale ha elaborato il cd. principio del "minimo vitale". Tra le altre, con la decisione n. 69 del 1968, ha statuito che: «è vero, invece, che l'art. 53 della Costituzione, nello stabilire che tutti devono concorrere alla spesa pubblica, fa riferimento alla "capacità contributiva" dei soggetti, e con ciò, mentre da un lato impone che a maggior capacità corrisponda un maggior concorso da realizzarsi col criterio della progressività al quale il sistema tributario deve ispirarsi, esclude, dall'altro, che l'obbligo tributario possa sorgere ove tale capacità manchi del tutto. In altri termini, come è stato affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, la capacità contributiva costituisce presupposto di legittima imposizione e, solo ove sia presente, diventa metro di determinazione della quantità di imposta dovuta. Da ciò deriva che essa non coincide affatto con la percezione di un qualsiasi reddito e che vi è soggezione all'imposizione solo quando sussista una

«maggiore incidenza percentuale del prelievo a mano a mano che aumentano le ricchezze sulla cui base il prelievo è commisurato»[62], incarna un'esigenza di solidarietà sociale. Il "*surplus*" raccolto grazie a tale meccanismo è infatti destinato alla redistribuzione[63] e, dunque, alla realizzazione del principio di eguaglianza sostanziale di cui al comma 2 dell'articolo 3[64]. Un tale risultato si attende non dal singolo tributo ma dal sistema tributario nel suo complesso[65].

L'operare simultaneo dei principi sommariamente descritti si realizza tramite la riserva di legge in tema di prestazioni patrimoniali imposte prevista dall'articolo 23 della Costituzione. Tale disposizione rappresenta plasticamente non solo la garanzia di libertà del singolo rispetto al potere di imposizione[66], ma anche la democraticità della contribuzione[67]. Il consenso dei contribuenti, espresso mediante la legge[68], agisce difatti come un fondamentale corollario del metodo democratico, capace di bilanciare interessi contrastanti[69].

Nonostante paia esserci una continuità ideale tra la precedente «autoimposizione» di ispirazione liberale e la nuova riserva di legge, quest'ultima si arricchisce di significati nuovi[70], strettamente connessi alla logica solidarista che sorregge la struttura dei doveri. Sebbene, infatti, il tributo sembri incidere in negativo sulla ricchezza del singolo[71], lo stesso contribuisce, in positivo, alla produzione di diritti e libertà tanto per il singolo quanto per la collettività di cui fa parte[72].

---

disponibilità di mezzi economici che consenta di farvi fronte. Di tal che l'esenzione dall'imposta complementare dei soggetti che godano di un reddito minimo appare pienamente legittima, collegata come essa è ad una razionale presunzione del difetto di una qualsiasi capacità contributiva. Deve anzi affermarsi che, oltre che legittima, essa è addirittura doverosa, perché il legislatore, se può discrezionalmente stabilire, in riferimento a complesse valutazioni economiche e sociali, quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva, non può non esentare dall'imposizione quei soggetti che percepiscano redditi tanto modesti da essere appena sufficienti a soddisfare i bisogni elementari della vita: se così non disponesse, la legge finirebbe con l'imporre un obbligo di imposta anche là dove una capacità contributiva è inesistente». § 2 del *Considerato in diritto*.

[62] G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Seconda Ed., Padova, 1997, 144.

[63] Cfr. P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario*, cit., 59.

[64] Il presupposto operativo del principio è infatti il concreto riconoscimento delle contraddizioni, dei conflitti e delle disuguaglianze presenti all'interno della società. Cfr. M. FIORAVANTI, *La Costituzione italiana: articolo 2*, cit., 13 ss.

[65] In tal senso, si v., da ultimo, Corte cost. n. 269 del 2017 (che si richiama ai precedenti di cui alle sentenze n. 21 del 1996 e n. 158 del 1985).

[66] Cfr. E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, Roma, 2018, 51.

[67] Cfr. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*. *Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, 56.

[68] Per un maggior approfondimento, si v. M.V. SERRANÒ, *La riserva di legge tributaria ed il consenso al tributo*, Torino, 2008.

[69] Cfr. L. ANTONINI, *Art. 23*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, 490. Ciò assume particolare rilievo atteso che la tassazione «si iscrive oggettivamente nell'alveo dei diritti e delle libertà della persona». M. BERTOLISSI, *Fiscalità, diritti, libertà*. *Carte storiche e ambiti del diritto costituzionale*, Napoli, 2015, 30.

[70] Per un maggior approfondimento circa il concetto di autoimposizione, si v. L. ANTONINI, *Art. 23*, cit., 490 ss.

[71] Sul rapporto tra tributi e diritti proprietari, si v., F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 19 ss. Con riferimento, invece, al rapporto tra tributi e iniziativa economica, si v. S. MANGIAMELI, *Il diritto alla*

Perché questo complesso disegno costituzionale possa realizzarsi concretamente, è però necessario riconoscere che l'azione solidale si sviluppa su due livelli interconnessi: quello dello Stato e quello del singolo cittadino, secondo una logica complementare. Da un lato, «lo Stato esercita pure un'azione, che è fondamentale in qualsiasi ordine di vita, umana o non umana, *l'azione della solidarietà*, sia nel prelievo delle entrate sia nella prestazione di servizi mediante le spese pubbliche»[73]. Dall'altro, l'effettività dell'azione solidale risiede nella volontà del singolo di adempiere. L'articolo 53 combina, dunque, l'autorità (dello Stato) con la libertà (del singolo), dando vita ad un equilibrio che può rivelarsi problematico e conflittuale[74]. È proprio questa osmosi che si viene a creare tra sfera pubblica e privata, ovvero questa responsabilità condivisa in merito alla raccolta delle risorse, a rappresentare l'aspetto meno immediatamente percepibile, ma al tempo stesso più denso di implicazioni politiche e sociali.

4. *La sovranità popolare quale chiave di lettura della dimensione partecipativa della contribuzione*

È dunque possibile evidenziare che il contribuente è detentore di un "doppio" interesse alla partecipazione: da un lato, l'adempimento individuale del dovere tributario rappresenta il rispetto di un obbligo nei confronti dello Stato; dall'altro, concorre alla realizzazione di un interesse collettivo più ampio, quello fiscale, che risponde anche a un fine politico dello Stato[75]. Se si assume questa prospettiva, la contribuzione si configura come una forma essenziale di partecipazione democratica.

Tuttavia, questa dimensione partecipativa – espressione di un *ethos* costituzionale di responsabilità civica e partecipazione alla realizzazione dei fini solidaristici dell'ordinamento – stenta a radicarsi nell'opinione pubblica[76].

Tale difficoltà non è nuova: già nel 1922, Piero Gobetti, in un articolo su "La Rivoluzione Liberale", affermava: «In Italia il contribuente non ha mai sentito la sua

---

"giusta imposizione". La prospettiva del "costituzionalista", in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2016, 1399 ss.

[72] Dovendosi peraltro rilevare che «l'inquadramento della doverosità tributaria nel circuito solidale consente di utilizzare un principio, quello della solidarietà, tra i più flessibili e più idonei a tenere il passo all'evoluzione societaria, senza attendere un intervento normativo». Cfr. S. RODOTÀ, *Solidarietà. Un'utopia necessaria*, Bari, 2014, 42. Si tratta della cd. finalità extrafiscale della contribuzione. Per un maggior approfondimento, si v. C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., 20 ss.

[73] B. GRIZIOTTI, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, 496.

[74] Cfr. I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 2.

[75] In tal senso, «la tassazione, pur traducendosi in un sacrificio economico individuale, tende – se equamente distribuita – ad arricchire indirettamente la persona quale componente della società» F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., 61

[76] Ed invece la sua valorizzazione risulta strettamente necessaria, dal momento che, nello Stato contemporaneo, «l'eterogeneità sociale è tale da non assicurare alcuna tenuta duratura dell'ordinamento giuridico. Essa necessita di un previo riconoscimento condiviso e costante degli orientamenti di fondo della comunità statuale». V. TONDI DELLA MURA, *La sistematica dei doveri inderogabili: dall'idealismo mazziniano al personalismo costituzionale*, in ID., *Temi di diritto costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2023, 115.

dignità di partecipe alla vita statale: la garanzia del controllo parlamentare sulle imposte non è un'esigenza, ma una formalità giuridica. Il contribuente italiano paga bestemmiando lo stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta». Chiosava, poi: «Una rivoluzione di contribuenti in Italia in queste condizioni non è possibile per la semplice ragione che non esistono contribuenti»[77].

Queste poche righe, sebbene risalenti, restano di grande attualità: non solo mettono in luce le difficoltà insite nel concettualizzare la contribuzione come un atto finalizzato a concorrere alla realizzazione di fini comuni alla collettività, ma indirizzano anche verso una possibile soluzione a tali criticità: la valorizzazione della sovranità. D'altronde, «il cittadino è sovrano anche quando è contribuente; vorrei dire, soprattutto quando è contribuente, cioè responsabile di quel bene comune che sono le spese pubbliche»[78].

L'elemento della sovranità offre, in tal senso, un'utile chiave di lettura per tenere insieme i tre attori coinvolti nella relazione Stato-contribuente: il singolo, lo Stato e la comunità. Si rende pertanto necessario comprendere in che modo la Costituzione abbia connesso l'esercizio della sovranità popolare al dovere di contribuzione.

Con la nuova configurazione della sovranità popolare scolpita nella Costituzione[79], il singolo esercita una sovranità piena, che non «emana» dal popolo, distaccandosene[80], ma gli «appartiene in maniera inalienabile»[81]. Tale esercizio implica, come «passaggio necessario», anche la gestione delle risorse finanziarie[82]. A conferma della centralità di questo aspetto, l'articolo 53 della Costituzione, come visto, assume il ruolo di cerniera tra le disposizioni dedicate ai diritti e doveri dei cittadini e quelle relative all'ordinamento della Repubblica[83]; lo stesso è, in altre parole, un ponte necessario tra l'enunciazione dei diritti e le modalità della loro attuazione.

In questa prospettiva, il dovere tributario può essere inteso come uno dei mezzi di esercizio della sovranità affidati ai soggetti privati-persone fisiche[84], al pari delle altre "situazioni giuridiche costituzionali" imputabili al singolo. Ciò, assumendo che «tutte le disposizioni del testo costituzionale aventi riferimento alla struttura della società civile» acquistano un significato politico e si inseriscono «nel quadro dei principi disciplinanti

---

[77] P. GOBETTI, *Fallimento o Rivoluzione*?, in *La Rivoluzione Liberale,* 30 luglio 1992.

[78] F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, cit., 745.

[79] Precedentemente, infatti, «il popolo italiano era stato escluso dall'esercizio della sovranità, anche se la formula statuaria gli conferiva una parziale titolarità». Sul punto, T.E. FROSINI, *Sovranità popolare e costituzionalismo*, Milano, 1997, 165.

[80] In tal senso, Costantino Mortati evidenzia che la formula «la sovranità emana dal popolo», presente nel progetto di Costituzione, è stata successivamente abbandonata proprio al fine di evitare di «indurre nella convinzione che il potere parta dal popolo ma si fermi in esso». Ciò che occorreva sottolineare, invece, era «la permanenza dell'esercizio di questa [la sovranità] nel popolo». C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*. Tomo I, Padova, 1991, 153.

[81] C. ESPOSITO, *Commento all'art. 1 della Costituzione*, in ID., *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, 10.

[82] Cfr. P. BORIA, *L'anti-sovrano*, cit., 105.

[83] Cfr. V. ONIDA, *L'ordinamento costituzionale italiano dalla caduta del fascismo all'avvento della Costituzione repubblicana. Testi e documenti*, Torino, 1991, XXIII.

[84] Cfr. P. BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana,* Padova, 1953, 11.

la formazione e l'esplicazione della sovranità popolare»[85]. Difatti, il singolo è chiamato a "concorrere" alla provvista finanziaria dello Stato (art. 53 Cost.) al pari di quando è chiamato a "concorrere" alla determinazione della politica nazionale (art. 49 Cost.)[86].

Si può dunque dedurre che il tributo sia una manifestazione concreta della *partecipazione* del singolo alla vita dello Stato[87]. Lo dimostra, del resto, la dinamica democratica[88] che sorregge il tributo sia nel momento in cui il singolo si autodetermina alla contribuzione (attraverso la riserva di legge), sia nel momento in cui è fruitore, anche indiretto, dei suoi benefici (attraverso la redistribuzione).

Il contribuente, più nello specifico, assume la duplice veste, verso lo Stato, di debitore, titolare di situazioni giuridiche di svantaggio (dovere, funzionale alla soddisfazione di un interesse altrui) e di creditore, titolare di situazioni giuridiche soggettive di vantaggio (pretesa, funzionale alla soddisfazione di un proprio interesse). All'obbligo del *do* in cui si sostanzia la prestazione patrimoniale imposta si accompagna, cioè, un *des* in termini di diritti e libertà, seppur non nella logica corrispettiva e sinallagmatica dell'*ut* (stante l'operare dei principi di capacità contributiva e progressività) ma in quella del *cum currere*, da intendersi nel senso di una «cooperazione generale per conseguire l'interesse collettivo»[89].

Con questo non si vuole certo affermare che, in quanto espressione di sovranità, l'adempimento tributario costituisca solo un atto di libertà: come si è già evidenziato, l'autorità nella configurazione del dovere è difatti irrinunciabile, essendo volta a tutelare i valori che quella libertà intende realizzare[90]; al contrario, la ricostruzione offerta vale a ribadire che l'individualismo tipico di tale libertà deve essere superato nella dimensione sociale[91]. Rifuggendo da una funzionalizzazione mazziniana del dovere[92] – in base alla quale «i doveri valevano a consentire un effettivo godimento generalizzato dei diritti»[93] – il contribuente si colloca così nella prospettiva personalista propria della nostra Costituzione, secondo cui diritti e doveri «contribuiscono in modo concorrente al pari sviluppo della persona umana»[94], l'una «per garantirne la sfera di privata autonomia» e

[85] E. CRISAFULLI, *La sovranità popolare nella Costituzione*, in ID., *Stato, popolo, governo. Illusioni e delusioni costituzionali*, Milano, 1985, 145.

[86] Cfr. M. LUCIANI, *Costituzione, tributi, mercato*, in L. SALVINI, G. MELIS (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Milano, 2014, 35-36.

[87] In tal senso, già E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 79.

[88] Laddove appunto si intenda la dinamica democratica quale forma di «esercizio di alcuni dei poteri più elevati, di quelli cioè che condizionano la direzione e lo svolgimento degli altri». C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Tomo I, cit., 153.

[89] B. BELLÈ, *Fiducia, giusto riparto ed efficienza nel sistema tributario,* in A. PETRUCCI (a cura di), *I rapporti fiduciari: temi e problemi,* Torino, 2020, 237.

[90] Cfr. G. SILVESTRI, *La parabola della sovranità*, in *Diritto costituzionale*, 1/1996, 74.

[91] In tal senso, «la solidarietà innerva i rapporti interprivati, costituendo l'orizzonte entro il quale l'ordinamento orienta la composizione delle relazioni tra sfere soggettive». F. PIZZOLATO, C. BUZZACCHI, *Doveri costituzionali*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Agg. I, Torino, 2008, 323.

[92] Che è frutto di una concezione teologico-politica del dovere. Per un maggior approfondimento, si v. TONDI DELLA MURA, *La frontiera aperta da Giorgio Lombardi nella sistematica dei doveri costituzionali: dall'idealismo mazziniano al personalismo costituzionale*, in *federalismi.it*, 4/2021, 323 ss.

[93] Cfr. A. RUGGERI, "*Itinerari" di una ricerca sul sistema delle fonti*. *XXVI. Studi dell'anno 2022*, Torino, 2023, 199.

[94] V. TONDI DELLA MURA, *La frontiera aperta da Giorgio Lombardi nella sistematica dei doveri costituzionali: dall'idealismo mazziniano al personalismo costituzionale*, cit., 332 ss.

l'altra «per comprimerla e circoscriverla, in funzione dei superiori interessi della collettività»[95].

Questa valenza del dovere tributario è stata progressivamente riconosciuta anche dalla Corte costituzionale, la quale, pur con un'iniziale timidezza, ha tracciato un percorso di consolidamento della sua portata redistributiva e partecipativa. La giurisprudenza costituzionale ha infatti ricondotto il dovere tributario al principio di solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione con la sentenza n. 51 del 1992. In quell'occasione, la Corte ha sottolineato il nesso esistente tra il suo adempimento o inadempimento e l'impatto sulla collettività di riferimento[96], mostrando tuttavia una certa esitazione nel chiarire tale rapporto[97]. È solo negli ultimi anni che si è registrata una significativa inversione di tendenza, attraverso la precisazione della «cornice costituzionale» del dovere tributario[98].

In particolare, nella sentenza n. 288 del 2019 è stato esplicitamente asserito che «il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi»[99]. Merito della sentenza è quello di evidenziare il nesso funzionale che lega il tributo al raggiungimento dei fini statali, ovvero il legame che intercorre tra il concorso alle pubbliche spese e l'effettività dei diritti, sia quelli civili, sia quelli sociali, «in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo

[95] G. LOMBARDI, *Doveri pubblici* (*diritto costituzionale*), cit., 359. In tal senso anche Barile, il quale evidenzia che «quando, infatti, il costituente ha posto su di uno stesso piano i "diritti inviolabili" e i "doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale", esso ha voluto, con ogni evidenza, costruire i "doveri" come limiti essenziali dei "diritti", costruire cioè un concetto unitario, funzionale, del comportamento del soggetto privato nella vita costituzionale». P. BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana,* cit., 148.

[96] Espressamente statuendo che l'evasione fiscale è da intendersi come «la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale». Corte cost. n. 51 del 1992, §4 del *Considerato in diritto*.

[97] In particolare, è stato sottolineato che «resta tutt'altro che definitivamente chiarito – una volta assunta la generica "ricomprensibilità" dell'una norma nell'altra – se la "derivabilità" dell'art. 53 dall'art. 2 sia affermata in via logico-sistematica o sia, invece, espressa a fini meramente "espositivi", se consista in una diretta attitudine alla produzione di effetti dell'una norma nei confronti dell'altra o una vera e propria relazione (formulabile in sede di teoria generale) da "termine maggiore" a "termine minore", ovvero, ancora, in un rapporto da norma-principio a norma esplicitativa e/o prosecutiva ed attuativa del principio medesimo. Il fatto è che, a ben vedere, a nessuno di tali interrogativi – dalla cui chiarificazione dipendente, in fondo, la reale del rapporto intercorrente fra questo e l'art. 53 – è stata data concreta risposta da parte del giudice delle leggi». P. STANCATI, *Il dovere tributario*, cit., 815.

[98] Corte cost. n. 288 del 2019, § 6.2 del *Considerato in diritto.* Su tale progressiva specificazione operata dalla giurisprudenza costituzionale, diffusamente L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in *Federalismi.it*, 30/2022, 28 ss.

[99] Corte cost. n. 288 del 2019, § 6.2 del *Considerato in diritto*.

comma, Cost.»[100]; così facendo, la pronuncia ha sottolineato l'apporto del contribuente alla collettività *per mezzo* della contribuzione.

Tale prospettiva ricostruttiva costituzionalmente orientata del dovere tributario ha avuto poi seguito nelle trame della vicenda che ha interessato l'aggio di riscossione. In particolare, con le sentenze nn. 120 del 2021 e 66 del 2022, la Corte ha avuto modo di continuare a mettere in luce la portata orizzontale del dovere di solidarietà, parametrandosi con l'inefficienza dell'attività di riscossione[101].

Infine, più di recente, nella sentenza n. 111 del 2024, la Corte non solo ha rimarcato la «prospettiva dell'uguaglianza e della solidarietà insite nel dovere inderogabile di concorrere alle pubbliche spese»[102] ma ha anche ribadito – sul presupposto del necessario rispetto di quelle che abbiamo definito come le "condizioni del concorso" – l'indispensabile ragionevolezza dell'imposizione, in assenza della quale «lo stesso dovere tributario finirebbe per smarrire la propria giustificazione in termini di solidarietà, risolvendosi invece nella prospettiva della mera soggezione al potere statale»[103].

5. *Conclusioni. La necessità di una contribuzione consapevole*

In definitiva, il dovere tributario si configura come un fondamentale momento di partecipazione alla vita democratica. L'interesse a concorrere alle spese pubbliche – cioè il dovere di contribuire al finanziamento dello Stato attraverso il tributo – nasce, infatti, come un'esigenza individuale, ma assume una dimensione collettiva grazie al suo intrinseco carattere partecipativo.

In questa prospettiva, il cittadino-contribuente non è più soggetto passivo dinnanzi all'autorità che "impone", ma è un cittadino-sovrano che sceglie consapevolmente di essere "persona solidale", «che pone le proprie "capacità" al servizio dell'interesse collettivo»[104]. È in tale contesto che si coglie «la dinamica relazionale dell'*io in azione* propria della natura umana e fondativa dello stesso personalismo»[105].

---

[100] *Ivi*.

[101] Nella sentenza n. 120 del 2021, la Corte ha infatti rilevato che il meccanismo di finanziamento della funzione di riscossione (allora vigente) «degenera nel paradosso di addossare su una limitata platea di contribuenti il peso di una solidarietà né proporzionata, né ragionevole», perché originata dall'ingente costo della «sostanziale impotenza dello Stato a riscuotere i propri crediti» nei confronti dei contribuenti insolventi. Corte cost. n. 120 del 2021, § 2.1.4. del *Considerato in diritto.* Nella successiva sentenza n. 66 del 2022, intervenuta nelle more della riforma della disciplina dell'aggio (attuata per il tramite dei commi da 14 a 23, art. 1 della legge di Bilancio 2022, legge 30 dicembre 2021, n. 234), che è stato infine posto prevalentemente a carico del bilancio dello Stato, la Consulta si è poi rivolta al legislatore, sottolineando la necessità che quanto precedentemente statuito trovasse effettiva traduzione sul piano legislativo. Gli ha perciò rivolto il monito di non adottare discipline che stridano con una lettura costituzionalmente orientata del dovere (nel caso di specie, ha evidenziato che non basta migliorare l'efficienza dell'attività di riscossione, ma «dovranno essere evitati interventi di "rottamazione" o "stralcio" contrari al valore costituzionale del dovere tributario e tali da recare pregiudizio al sistema dei diritti civili e sociali tutelati dalla Costituzione». Corte cost. n. 66 del 2022, § 5.2. del *Considerato in diritto*.

[102] Corte cost. n. 111 del 2024, § 7.1.2. del *Considerato in diritto.*

[103] Corte cost. n. 111 del 2024, § 8.4.1. del *Considerato in diritto.*

[104] F. MOSCHETTI, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, cit., 735-736. In tal senso, Benvenuti sottolinea che «è questo il grande principio che

Si crea così un legame virtuoso tra sfera privata e sfera pubblica[106], che vede il rapporto tra Stato e contribuente riflettersi nel rapporto tra gli stessi consociati[107]. In ciò risiede il 'segreto' sotteso al concetto di contribuzione: l'intreccio descritto permette «l'ingresso della collettività nel mondo del diritto»[108].

Affinché questa sinergia tra Stato, persona e collettività non si trasformi in una subordinazione di una parte sull'altra, è però necessario porre il dovere tributario entro l'alveo del principio di sovranità. Si scongiura così il rischio di far prevalere la persona e la sua autodeterminazione rispetto allo Stato o lo Stato rispetto alla persona[109].

Tuttavia, nell'esperienza concreta si riscontra una notevole distanza tra questa visione ideale e la percezione del cittadino-contribuente. Spesso, infatti, dinanzi al tributo, il contribuente esperisce un conflitto interno: la solidarietà, che dovrebbe tradursi in un atto consapevole e partecipato, viene percepita come subìta[110]. Una simile circostanza può condurre – quantomeno sul piano simbolico – a una regressione dal ruolo di cittadino sovrano a quello di suddito soggetto al potere dello Stato. Si tratta, d'altronde, di un'ambiguità tipica della solidarietà: pur essendo, per natura, intrinsecamente volontaria, la solidarietà viene imposta coercitivamente per legge[111]. Eppure, la tendenza all'integrazione riposa sulla consapevolezza del cittadino, più che sulla dimensione dell'obbligo[112] (un esempio emblematico, in tal senso, è rappresentato dall'«aporia tra l'imposizione legale e la solidarietà» sperimentata durante la pandemia[113]).

---

qualifica la libertà dei post-moderni, una libertà che consente la partecipazione nell'attività delle strutture pubbliche, ma al tempo stesso impegna l'individuo ad agire non solo nel proprio esclusivo interesse, ma avendo presente la ricaduta della sua azione nell'interesse della collettività. La nostra Costituzione ha più volte sottolineato questi principi, sia quello di partecipazione che quello di solidarietà ed è proprio in questo senso che la libertà dei post-moderni si qualifica, dipendendo da entrambi». F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino*, in ID., *Scritti giuridici*, I, Vita e pensiero, Milano, 2006, 911.

[105] V. TONDI DELLA MURA, *La sistematica dei doveri inderogabili: dall'idealismo mazziniano al personalismo costituzionale*, cit., 132.

[106] Del resto, è stato osservato che l'articolo 2, nelle intenzioni dei costituenti, era volto ad evidenziare «il superamento del rapporto Stato-individuo» che aveva caratterizzato la precedente forma di Stato». A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte generale*, Padova, 2003, 4.

[107] Cfr. A. RIVIEZZO, *Solido principio. Un percorso costituzionale per la solidarietà*, cit., 95.

[108] L'espressione è di M. ESPOSITO, *Profili costituzionali dell'autonomia privata*, Padova, 2003, 120 ss.

[109] Sulla funzionalizzazione dei diritti allo sviluppo della persona, «nell'appartenenza solidale alla società», che richiede l'intervento anche dei pubblici poteri, si v. G. TARLI BARBIERI, voce *Doveri inderogabili*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 2068.

[110] Per un maggiore approfondimento, si v. A. ROSA, *Solidarité de Léon Bourgeois, ou l'apport de la pensée solidariste en sciences fiscales*, cit., 335.

[111] Sul tema, si v. J. HABERMAS, *Corona und der Schutz des Lebens. Zur Grundrechtsdebatte in der pandemischen Ausnahmesituation* [2021], trad. it. a cura di F. D'Aniello, *Proteggere la vita. I diritti fondamentali alla prova della pandemia*, Bologna, 2022, 79 ss., richiamato, con riferimento al tema del dovere tributario, da L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, cit., 30-31.

[112] Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Introduzione*, in R. SMEND, *Verfassung und Verfassungsrecht* [1928], trad. it. a cura di F. Fiore e J. Luther, *Costituzione e diritto costituzionale*, Milano, 1988, 15.

[113] Cfr., sul punto, J. HABERMAS, *Proteggere la vita*, cit., 71.

In questo quadro, il rischio è duplice: da un lato – complice un'apatia politica piuttosto diffusa[114] – lo sfociare del sentimento popolare nel rifiuto del tributo; dall'altro – sulla scia della "decostituzionalizzazione" dei doveri[115] – il progressivo svuotamento del significato partecipativo della contribuzione, fino a ridurla a un atto forzoso, con cui lo Stato "mette le mani nelle tasche degli italiani"[116].

Emerge così con chiarezza come il dovere tributario sia strettamente legato al patto costituzionale. Se il tributo rappresenta il punto di incontro tra individuo, Stato e comunità, allora il modo in cui viene vissuto e interpretato diventa indice dello *Status rei publicae*. Quando il tributo è percepito solo come un'imposizione, si spezza quel legame di appartenenza che ne costituisce il fondamento costituzionale. In questo senso, meno contribuzione significa anche meno coesione, meno democrazia, meno giustizia.

È proprio dalla consapevolezza di questo intreccio che può invece realizzarsi una contribuzione consapevole e riconoscere nel dovere tributario una forma di partecipazione solidale coerente con il disegno costituzionale.

[114] Per un maggior approfondimento, si v. Z. BAUMAN, *Homo consumens*, trad. it. a cura di P. Boccagni, M. de Carneri, R. Mazzeo, Trento, 2021, 56.

[115] Cfr. G. BASCHERINI, *La solidarietà politica nell'esperienza costituzionale repubblicana*, cit., 152.

[116] L'espressione è talmente utilizzata da essere stata inserita sul sito dell'Enciclopedia Treccani online, nella sezione dedicata alle parole della neopolitica.