

# L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA FISCALE E IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

a cura di

LIVIA SALVINI  
GIUSEPPE MELIS



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2014



Dipartimento di Giurisprudenza

---

Collana di Studi

35

---

## L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA TRIBUTARIO E IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

Franco Gallo

1. – In questa mia introduzione voglio solo darvi conto delle ragioni che ci hanno portato a organizzare una serie di incontri tra tributaristi e costituzionalisti sul tema della capacità contributiva e della riforma fiscale. Sarebbe, forse, meglio dire sul tema della rispondenza del sistema fiscale e dei singoli nuovi tributi che lo compongono ad una (possibile) nozione di capacità contributiva aggiornata e al passo con i tempi.

Le ragioni sono abbastanza semplici.

A molti di noi è sembrato che lo sviluppo caotico dell'attuale sistema fiscale, "l'invenzione" di nuovi tributi che hanno passato il vaglio della Corte costituzionale e della Corte di Lussemburgo, nonché la deformazione del modello originario di altri richiedessero un ripensamento o, se preferite, una maggiore riflessione sui principi costituzionali che presiedono alla ripartizione delle imposte, e cioè sui principi di capacità contributiva e di uguaglianza. Nel prendere questa iniziativa abbiamo fatto tesoro dell'insegnamento di un maestro della scienza delle finanze, G. Borgatta, il quale, dall'angolo visuale dell'economista pubblico, già nel 1935 scriveva che *"il principio di ripartizione delle imposte è un problema prima di tutto politico, scientificamente indeterminato, perché la sua soluzione è in funzione di presupposti, storicamente mutevoli, forniti dal complesso delle condizioni economiche e politiche, delle forze e sentimenti operanti in un dato aggregato sociale"*.

Queste parole di Borgatta, pur risalendo a prima della seconda guerra mondiale e quindi essendo antecedenti alla nostra Costituzione, hanno ancora una loro validità anche per lo studioso del diritto tributario, che, in questo momento di crisi fiscale dello Stato, voglia guardare al problema – al confine con l'economia pubblica – della scelta dei presupposti d'imposta e dei limiti qualitativi e quantitativi all'imposizione.

D'altra parte, l'introduzione di tributi che non colpiscono la tradizionale ricchezza costituita dal patrimonio o dal reddito – come sono

quelli ambientali in senso stretto, le *Tobin taxes* nazionali o comunitarie, le speciali imposizioni sulle attività delle imprese digitali (le c.d. imprese dell'“economia numerica”), la stessa IRAP e le accise gravanti sull'immissione al consumo di beni prodotti da un'impresa – non può non riproporre l'interrogativo su ciò che, nei tempi attuali, è l'essenza e, insieme, la giustificazione dell'imposizione.

A prendere questa iniziativa ci ha indotto anche la contingente circostanza che, in questo delicato momento storico, le disuguaglianze nel nostro Paese sono aumentate fino a portarci, dal 1992 in poi, agli stessi livelli del Cile, del Brasile, degli USA e di Israele, e cioè di quei paesi notoriamente caratterizzati da un forte tasso di disuguaglianza. Tale situazione ci ha indotto a porre le seguenti domande: se le disuguaglianze si misurano ormai sul piano socio-economico con riferimento non più al solo reddito disponibile (applicando, cioè, il tradizionale indice di Gini), ma anche ad altri beni che costituiscono, comunque, validi criteri di valutazione del benessere e del grado di giustizia sociale e sono nel contempo attendibili indici comparativi di situazioni di vantaggio<sup>1</sup> e se le disuguaglianze derivano, anche e soprattutto, dalla scarsa disponibilità di tali beni, non potrebbe essere compito dello Stato distribuire o ridistribuire i beni medesimi anche con lo strumento tributario? E lo Stato non potrebbe fare ciò assumendo, per consapevole quanto (a volte) difficile scelta politica, quale indice di capacità contributiva anche la disponibilità di taluno di questi beni da parte dei soggetti che ne traggano un vantaggio in termini di soddisfazione di bisogni, avendo come unica limitazione la misurabilità economica del presupposto prescelto e la ragionevolezza, coerenza e congruità dell'imposizione *ex art. 3 Cost.*?

È evidente che alla base di queste domande c'è il delicato problema della esatta nozione di capacità contributiva e dell'essere essa una mera espressione o un *quid pluris* del principio di uguaglianza. Tale problema affligge ormai da tempo la dottrina tributaria italiana e, almeno a mio avviso, si pone ora con maggiore intensità, considerato che il livello della pressione tributaria sui tradizionali beni di natura reddituale e patrimoniale sta raggiungendo ormai livelli insostenibili e che, quindi, sul piano delle politiche fiscali, devono giocoforza ricercarsi nuovi tipi di presupposti impositivi e nuovi tipi di ricchezza me-

---

<sup>1</sup> Così dicendo penso non ai beni fondamentali di generale fruizione, della longevità, dell'integrità fisica, dell'ambiente, dell'accesso ai servizi sanitari di qualità, al tenore di vita (individuati dalla commissione *Sarkozy* sulle disuguaglianze), ma ad ogni bene-capacità, diverso dal reddito o dal patrimonio, che costituisce pur sempre una valida e significativa misurazione comparativa di situazioni di benessere e di vantaggio.

no percepibili dai singoli contribuenti, con il fine specifico non solo di finanziare la crescita e lo sviluppo, ma anche di tenere in piedi il già traballante Stato sociale.

Dal punto di vista del giurista tale problema si pone, più correttamente, nei termini che si possono così sintetizzare:

- se la capacità contributiva, richiesta dall'art. 53, primo comma, Cost. per realizzare il concorso alle pubbliche spese, debba essere intesa come una capacità economica qualificata espressa da presupposti che non sono solo economicamente valutabili, ma richiedono anche specifici elementi di patrimonialità, nel senso della necessaria identificazione del cosiddetto indice di potenzialità economica con una ricchezza patrimoniale, liberamente disponibile, appartenente al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. È questa la tesi tradizionale che definisce la capacità contributiva come *ability to pay*, e cioè la identifica con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, tali da consentire l'estinzione dell'obbligazione pecuniaria tributaria;

- o se invece, nell'interpretazione di tale articolo, ci sia spazio per definire la capacità contributiva in un senso diverso, e cioè in un'ottica meramente distributiva, in cui il soggetto passivo d'imposta è scelto in relazione a fatti e atti che non dimostrano necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale e in cui – come ho appena detto – il raggiungimento dell'obiettivo della “giusta imposta” è affidato, conseguentemente, al solo rispetto del principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost. e presupposto dall'art. 53, primo comma, Cost.

Le relazioni di oggi e quelle che saranno presentate nei prossimi incontri di Torino, Napoli e, ancora, Roma – che metteranno a confronto cultori del diritto tributario (anche di opposta opinione) e insigni costituzionalisti sensibili a questi temi – sono ovviamente dirette non a dare una risposta definitiva a tale problema, ma quanto meno ad approfondire le diverse tesi, ad allargare il discorso e a meglio delimitare i confini, che nessuno nega, oltre i quali non è possibile attuare politiche fiscali di tipo confiscatorio.

2. – È noto che la mia preferenza va verso la indicata seconda opzione, cioè verso una nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto.

Mi limito qui a motivarla molto sinteticamente, prendendo le mosse dall'evoluzione storica che, a mio avviso, negli ultimi cinquant'anni ha avuto la nozione di tributo.

Ho già detto in altra sede che questa evoluzione è avvenuta di pari passo con quella del tipo di Stato. Dalle tasse-corrispettivo dello Stato liberista ottocentesco si è passati, infatti, al complesso sistema tributario dello Stato sociale del secondo Novecento. Ricordo anche che in quel contesto il tributo ha trovato, nella successione storica, diverse giustificazioni a seconda che le politiche economiche statali siano improntate all'uno o all'altro dei due tradizionali filoni dell'ideologia liberale: il filone, appunto, liberista, più incline a privilegiare in un'ottica contrattualistica i diritti proprietari a fronte dell'interesse pubblico al prelievo fiscale e a svalutare, di conseguenza, l'intervento regolatore e di mediazione dello Stato; il filone, all'opposto, egualitario, solidaristico e welfaristico, repulsivo del modello dello "Stato minimo" e rivalutativo delle regole fiscali (re)distributive rispetto alla primazia dei medesimi diritti proprietari.

È da questo secondo filone che può ricavarsi una definizione del tributo nell'era contemporanea e, di conseguenza – come si vedrà più avanti –, una corrispondente più aggiornata nozione di capacità contributiva. Mi sembra, infatti, indubbio che nell'indicato contesto distributivo e solidaristico che caratterizza il modello dello Stato sociale, i tributi devono essere considerati non più con esclusivo riferimento al loro impatto sulla proprietà privata e agli effetti di tale impatto, ma quale parte inestricabile di un moderno sistema complessivo di diritti proprietari e di regole di mercato, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, ad espandere e tutelare nel rispetto dei principi fondamentali di legalità, solidarietà e uguaglianza formale e sostanziale. In questo contesto, giustizia o ingiustizia nella tassazione dovrebbe, perciò, significare giustizia o ingiustizia in quel sistema "convenzionale" di diritti proprietari ed economici, quale risulta (anche) dal regime legale di tassazione.

Se così è, dovrebbe essere giunto il momento per gli studiosi di diritto tributario di prendere coerentemente atto dell'esaurimento del ciclo storico in cui i diritti proprietari costituivano gli unici presupposti di equità del sistema fiscale e gli unici misuratori dell'eticità della tassazione. E ciò perché nella diversa ottica solidaristica, egualitaria e teleologica, propria dei sistemi improntati al moderno costituzionalismo partecipativo, il prelievo tributario non può più continuare ad essere giustificato in termini etici dal solo fatto che il relativo gettito è diretto a proteggere i diritti individuali libertari e a remunerare solo i servizi pubblici "essenziali" resi dall'ente pubblico. Nelle società liberal-democratiche la persona non si identifica più con l'*homo oeconomicus* – e, perciò, con ogni diritto proprietario, nato prima, senza e perfino contro lo Stato e la società – ma va considerata nella sua com-

piessità di essere politico, sociale e morale, che può essere chiamato a concorrere alle pubbliche spese attraverso i tributi anche per il solo fatto di realizzare un presupposto espressivo di una posizione di vantaggio economicamente valutabile.

Almeno sotto il profilo funzionale, il tributo non è, quindi, solo un *praemium libertatis* o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, come taluno ancora sostiene in Italia e come è argomentato in un noto saggio degli anni '90 di S. Holmes e C. R. Sunstein dall'omonimo titolo. In un mondo disuguale quale il nostro, esso è soprattutto uno strumento di attuazione del principio fondamentale di giustizia distributiva che, secondo le diverse opzioni politiche e di politica economica, lo Stato e gli enti dotati di autonomia politica e finanziaria hanno in concreto a disposizione per superare le emergenze, per travalicare le opportunità del mercato e per correggerne le distonie e le imperfezioni, a favore delle libertà individuali e collettive.

In un contesto di "uguaglianza di capacità" e di "equa differenziazione" il tributo, quasi paradossalmente, limita la libertà, i diritti proprietari e le stesse potenzialità economiche dell'individuo, e in ciò sta indubbiamente un sacrificio individuale; per aumentare però le libertà positive, e in ciò sta l'ulteriore sua funzione promotrice nell'ottica dell'equo riparto.

In altri termini, se si ritiene che la libertà si espande in senso positivo nella società solo se la si associa ad obiettivi di uguaglianza, deve ritenersi anche che nelle moderne democrazie il tributo, legittimato dal consenso dei consociati espresso dalle leggi, è lo strumento più idoneo per perseguire concretamente questa associazione. È proprio sull'uguaglianza (a seconda delle opinioni, uguaglianza solo di risorse e di opportunità ovvero di capacità) che si fonda, infatti, la legittimità etica dello Stato sociale impositore e la sua funzione mediatrice e distributiva. Se, in particolare, per uguaglianza si intende l'eguale interesse e considerazione che lo Stato deve avere per ogni cittadino da cui pretende il rispetto delle leggi, va da sé che la sua legittimità non dipende altro che dalla uguale cura che, attraverso le leggi medesime, esso mostra per la sorte e la libertà di ciascuno dei suoi cittadini e, di conseguenza, dal suo trattarli come uguali e con uguale rispetto. E per fare ciò e per fare acquisire e mantenere ad essi il necessario autorispetto ed un'uguale dose di libertà e di *chances*, esso è autorizzato a porre, sul fronte sia del reperimento delle risorse che della destinazione delle spese, una serie di "costrizioni" legali alla proprietà, alla distribuzione della ricchezza nazionale e alla fruizione in regime concorrenziale dei diritti patrimoniali; costrizioni che trovano un limite solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili, primi fra tutti,

appunto, i principi – corollari di quello di uguaglianza – di razionalità, coerenza, logicità, congruità e proporzionalità.

Rileggendo i contributi dei giuristi dedicati alla nozione di tributo, si ha l'impressione che questi aspetti funzionali e questo stretto intreccio tra il regime legale delle tasse e i regimi della proprietà e di un *welfare* ragionevole siano stati finora non negati, ma nemmeno sottolineati abbastanza e, comunque, sufficientemente utilizzati ai fini di una più completa definizione della nozione di tributo e del principio di capacità contributiva. Eppure, non può negarsi che l'idea di tributo quale strumento di giustizia distributiva ha contribuito a comporre lo sfondo etico e il *background* culturale sui quali è stata costruita la nostra Costituzione sotto il profilo economico e sociale. I Costituenti hanno, infatti, operato nel '48 la scelta di riconoscere e garantire, con gli articoli 41, 42 e 43 Cost., la proprietà nel suo nucleo essenziale, quale espressione della libertà individuale e, insieme, indispensabile strumento dell'autonomia privata o, meglio, quale diritto di partecipazione all'organizzazione e allo sviluppo della vita economica. Il tutto nei limiti, beninteso, delle "decisioni politiche di potere" imposte dalle esigenze distributive e di finanziamento della spesa pubblica. In questo contesto i diritti proprietari non sono, però, essi stessi un limite alla legge, bensì è questa che li riconosce, li qualifica e ne determina i contenuti e la portata anche ai fini fiscali e sociali, oltre che di interesse generale e di pubblica utilità; avendo come fine quello di garantire una ragionevole tutela di tali diritti e, nel contempo, rendere governabile e compatibile lo sviluppo economico con un ordine sociale "giusto". Con specifico riguardo all'imposizione fiscale, la "compressione" dei diritti proprietari avviene attraverso l'intrigante ed invasivo strumento di "ablazione" costituito dal tributo, avendo lo scopo di attuare il precetto costituzionale dell'art. 53 Cost., e cioè di realizzare non certo una espropriazione senza indennizzo, ma, appunto, il riparto solidaristico dei carichi a titolo di concorso alle pubbliche spese.

3.– È agevole rendersi conto che questa evoluzione in senso etico e funzionale della nozione di tributo ha inciso fortemente sul concetto di capacità contributiva. Ho già fatto presente in proposito che, specie negli ultimi anni, i cultori del diritto tributario si sono sempre più divisi tra coloro, la maggioranza, che, accogliendo la tradizionale nozione di capacità contributiva come capacità economica qualificata, continuano a "misurare" la capacità contributiva medesima ancora con il metro della (incidenza della tassazione sulla) proprietà e sono, perciò, favorevoli ad una forte limitazione della discrezionalità del legislatore

tributario a garanzia della persona del contribuente; e coloro che, nel valorizzare la nozione di tributo in senso distributivo, non enfatizzano il criterio di appartenenza proprietaria e si affidano, invece, esclusivamente ai richiamati principi di ragionevolezza, coerenza e proporzionalità del sistema tributario, non riconoscendo altri limiti alle scelte di riparto del legislatore che non siano quelli derivanti dall'applicazione di tali principi e dalla misurabilità economica dei presupposti.

La mia impressione al riguardo è che i fautori della ricordata tesi maggioritaria non chiariscono sufficientemente e, comunque, in modo convincente quale sarebbe il collegamento tra il principio di capacità contributiva, inteso come capacità economica qualificata, e il principio del "concorso doveroso" alle pubbliche spese, ambedue enunciati nel primo comma dell'art. 53 Cost.

Mi sembra, infatti, non del tutto soddisfacente e per certi versi contraddittorio, da una parte, accettare senza riserve la giustificazione del prelievo tributario in un'ottica distributiva e in termini di dovere sociale e di solidarietà; dall'altra, attribuire nel contempo alla capacità contributiva la funzione di limite oggettivo e indeclinabile al riparto medesimo, individuando tale limite assoluto nel solo fatto che manchi nel presupposto d'imposta la disponibilità patrimoniale sufficiente a pagare il tributo.

In questa ottica, la capacità contributiva, assunta in termini soggettivi quale garanzia della "persona", si traduce in termini oggettivi in un limite di natura patrimoniale che vieterebbe al legislatore fiscale di far concorrere alle pubbliche spese quei soggetti che, pure essendo titolari di rilevanti posizioni di vantaggio economicamente valutabili, tuttavia non hanno la suddetta disponibilità patrimoniale perché non hanno posto in essere un presupposto contenente in sé entità patrimoniali.

Si vuole con ciò comprimere la discrezionalità del legislatore fiscale, imponendogli di assumere quali indici di capacità contributiva solo situazioni, fatti e rapporti che, dovendo avere rilevanza patrimoniale, devono essere, in quanto tali, disponibili e scambiabili sul mercato, limitando così fortemente la discrezionalità del legislatore nella scelta dei presupposti?

Non è abbastanza chiaro in tale impostazione quali siano quei principi su cui si dovrebbe fondare un siffatto limite al potere di riparto e che prevarrebbero sui principi di uguaglianza, giustizia distributiva e solidarietà. L'unica giustificazione addotta parrebbe essere la tutela della persona assunta come entità soggettiva inscindibilmente connessa con i suoi diritti proprietari; tutela che, in forza di tale con-

nessione, ridonderebbe automaticamente e in maniera assoluta anche su questi ultimi.

Si intende, forse, con ciò sostenere che nella materia fiscale la tutela dei diritti proprietari deve continuare a coincidere con quella della persona e perciò deve prevalere, sempre e istituzionalmente, su quella dei diritti sociali e, quindi, anche sulle esigenze di finanziamento di questi? O si ritiene, invece, che il limite oggettivo della disponibilità patrimoniale debba in ogni caso coesistere con la possibilità di attuare, attraverso la legge, un *trade off* tra tali due diritti? Ma se si ammette la possibilità di effettuare tale bilanciamento, come si giustifica allora, in termini di ragionevolezza, l'assunzione della disponibilità di un saldo patrimoniale attivo quale condizione insuperabile di legittimità della tassazione e, quindi, quale limite invalicabile di essa?

L'impressione che si ha è che, nel porre un suddetto limite patrimoniale e nel fissare una tale condizione di legittimità, si finisce con l'esprimere, forse inconsapevolmente, un giudizio politico ed ideologico di equivalenza tra rispetto della persona e rispetto dei suoi diritti proprietari nella loro interezza (e non nel loro "nucleo essenziale"), senza fornirne un'adeguata motivazione giuridica e, comunque, bypassando la soluzione di problemi relevantissimi, tipo: se la "persona", che una nozione qualificata di capacità contributiva dovrebbe garantire, vada ricondotta alla categoria della "persona-individuo" di lockeana memoria o, invece, a quella di "persona sociale", considerata come centro di responsabilità sia individuali che collettive. Questo chiarimento è necessario, perché il riferimento alla "persona-individuo" legittimerebbe il suddetto giudizio di equivalenza, mentre il riferimento alla "persona sociale" presupporrebbe, al contrario, l'identificazione della persona come entità comunitaria e la divaricazione di essa dai suoi diritti proprietari e, quindi, non giustificherebbe l'apposizione di limiti oggettivi assoluti di natura patrimoniale al (ragionevole) finanziamento dei diritti sociali a mezzo tributi, chiesto a chi è in una posizione di vantaggio.

4. – Non deve dimenticarsi che, attraverso l'art. 53 Cost., il regime della tassazione è fortemente partecipe di questa problematica, perché – come ho più volte sottolineato – è soprattutto attraverso lo strumento fiscale che i diritti sociali si finanziano e si espandono e i diritti proprietari sono compressi ed erosi a favore di questi. Così, se si ritenesse che la persona deve considerarsi quale "persona sociale" e, conseguentemente, la proprietà deve essere disgiunta da essa e, al pari degli altri diritti economici, essere posta allo stesso livello dei

diritti sociali (quale altra faccia di tali diritti), non sarebbe difficile giungere alla conclusione – opposta a quella della dottrina maggioritaria – che l’osservanza del dovere contributivo non può essere condizionata dalla titolarità di un diritto proprietario. Infatti, la tutela della persona così intesa richiede solo che il presupposto di imposta manifesti, nel contesto sociale, una posizione di vantaggio del soggetto tassato e che tale posizione sia economicamente valutabile, non necessariamente di natura patrimoniale e assoggettabile a tassazione, alla sola condizione che sia conforme ai più volte richiamati principi di ragionevolezza, coerenza, congruità e proporzionalità. Ed è solo la non conformità a tali principi – e non l’apposizione di limiti esclusivamente aritmetici – che può condurre a ritenere confiscatorio o, comunque, irragionevolmente eccessivo il singolo prelievo<sup>2</sup>.

Tutto ciò dovrebbe, dunque, dissuadere dallo sganciare il principio di capacità contributiva da quello di uguaglianza sostanziale e dal troppo enfatizzare il carattere personale proprietario dell’imposizione. E dovrebbe spingere a verificare più a fondo la coerenza e la sostenibilità di costruzioni, di sapore un po’ fondamentalista, basate sull’identità strutturale persona-proprietà, sul dogma della scambiabilità nel mercato delle entità patrimoniali assunte quali presupposti di imposta e sulla conseguente dipendenza delle scelte del legislatore fiscale da quelle del mercato stesso. Sarebbe, in particolare, opportuno trarre le debite conseguenze dalla indubbia congiunzione – che nessuno in astratto nega – del principio di capacità contributiva con quello di uguaglianza, inteso quest’ultimo non solo come uguale concorso

---

<sup>2</sup> Su questa linea, seppur in un parzialmente diverso contesto costituzionale, sembra essersi posto nel 2006 il Tribunale costituzionale federale tedesco, per quanto riguarda, in particolare, l’esistenza di eventuali limiti alla pressione tributaria complessiva, ritenendo ammissibile un’imposizione complessiva sui redditi di un imprenditore superiore al 50% (*BVerfG*, II Senato, ord. 18 gennaio 2006 – 2 *BvR* 2194/99, in *NJW*, 2006, 1191). In una sentenza precedente del 1995 il Tribunale aveva, in verità, affermato che la quota degli introiti dei cittadini di cui lo Stato può appropriarsi poteva arrivare al massimo “intorno alla metà” e che il 50% costituiva, quindi, la soglia massima di imposizione complessiva costituzionalmente ipotizzabile (c.d. *Halbteilungsgrundsatz* – *BverfGE*, 93, 121). Con la nuova sentenza i giudici affermano, invece, che il precedente del 1995 va interpretato non nel senso di porre un tetto massimo alla tassazione, ma solo in quello di gettare le basi per un giudizio di ragionevolezza circa la tassazione medesima, giudizio che è previsto implicitamente dalla disposizione dell’art. 14, comma 2, GG, secondo cui “*la proprietà deve al contempo servire anche al bene comune*”. Secondo il Tribunale il prelievo fiscale incontra sicuramente dei limiti, ma tali limiti vanno rinvenuti non in elementi aritmetici, ma nel principio di proporzionalità e nella garanzia del solo “nucleo essenziale” del diritto alla proprietà privata.

alle pubbliche spese a effettiva parità di situazioni, ma anche in termini di ragionevolezza intrinseca.

Se ci si pone su questa via, potrebbe non essere difficile costruire un paradigma della giusta imposizione che sia in armonia con la descritta evoluzione della nozione funzionale di tributo in un modello di “Stato sociale”; un paradigma secondo cui:

- in primo luogo, lo Stato, e cioè il soggetto che interpreta l’interesse pubblico o generale, dovrebbe operare il riparto dei carichi pubblici secondo il principio di giustizia distributiva e di proporzionalità, preoccupandosi che a situazioni di fatto uguali corrispondano uguali regimi impositivi e a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario diseguale e, contemporaneamente, che siano tutelati i diritti inviolabili costituzionali, primo fra tutti quello alla libera e dignitosa sussistenza (il minimo vitale);

- in secondo luogo, i tradizionali requisiti dell’effettività e dell’attualità della capacità contributiva dovrebbero essere intesi nel senso che essi sussistono anche quando il presupposto è rappresentato da entità reali – da capacitazioni, direbbe A. Sen – anche prive di elementi patrimoniali, ma pur sempre esprimenti una potenzialità economica (come, del resto, va dicendo ormai da vent’anni la Corte costituzionale);

- in terzo luogo, l’obbligazione tributaria sarebbe personale, nel senso che l’indice di riparto deve in ogni caso essere correlato ad una persona-soggetto passivo d’imposta, che si trova in una posizione di vantaggio economicamente valutabile, anche se l’idoneità all’imposizione che tale persona manifesta è espressa da un presupposto che non contiene necessariamente elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo.

Di questi problemi si occuperanno soprattutto Andrea Fedele e Massimo Luciani nelle loro relazioni, l’uno nell’ottica del tributarista, l’altro del costituzionalista.