

IL REALISMO GIURIDICO COME METODO ERMENEUTICO NECESSARIO ALL'EQUITÀ FISCALE: L'ANALISI DELLE CONCAUSE DEL TRIBUTO COME METODO GIURIDICO.

di **Vincenzo Bassi***

1. Premessa

La questione di cui si vuole discutere in questa sede, riguarda il fatto se la coerenza del legislatore tributario deve essere giudicata da un punto di vista non solo logico-formale, ma anche reale.

In particolare, l'interpretazione logico/formale si preoccupa solo della coerenza interna alla norma, ovvero del fatto che la disposizione normativa non si contraddica al suo interno¹. Ciò che prevale è la volontà del legislatore, “creatore” della disposizione della legge². La coerenza del rapporto tra la disposizione di legge, una volta emanata, e la realtà non è più necessaria perché la disposizione di legge è, essa stessa, realtà.

Al contrario, il giudizio di ragionevolezza delle norme tributarie non consiste solo nel controllo della coerenza interna della norma legislativa, ma anche nella sua conformità al complesso di tutti i principi e valori costituzionali³.

Ma non solo, affinché questi valori non rimangano solo nell'astratto pensiero del legislatore costituzionale, è necessaria un'*adequatio* tra la *mens legis* (che coincide con la *voluntas legislatoris*) e la realtà; ed è solo da questa *adequatio*, *id est* da questo confronto “reale” che scaturisce la *ratio legis*⁴. Infatti, i termini contenuti in una legge non hanno un significato solo formale, in quanto corrispondente a quanto pensato dal legislatore. Il loro significato si riferisce al mondo reale, perché è nel mondo reale che la regola di comportamento indicata dalla legge deve essere applicata.

¹ Secondo Gallo, “... il sindacato costituzionale circa eventuali abusi del legislatore fiscale deve essere svolto esclusivamente alla luce dei principi di ragionevolezza e congruità delle singole scelte discrezionali operate dal legislatore medesimo” (Gallo, *Le ragioni del fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, op. cit., p. 106).

² Javier Hervada, op. cit., p. 84.

³ Occhiocupo, *Costituzione e Corte Costituzionale: percorso di un rapporto "genetico" dinamico e indissolubile*, Milano, 2010 pp. 24 e ss.

⁴ In questo senso sempre attuali sono le parole di G.B. Vico, secondo cui “*Quamobrem mens legis et ratio legis, quae a non satis acutis confunduntur, res sunt longe aliae. Mens legis est voluntas legislatoris: ratio legis est conformatio legis ad factum. Facta mutari possunt, et mens legis, seu voluntas legislatoris, mutatur: conformatio autem legis ad factum mutari non potest, unde nunquam ratio legis mutatur. Quare, mutatis factis, ratio cessare potest, ut eleganter antiqui interpretes dicunt, «ociari» potest; sed in contrarium mutari, in contrarium verti, non potest. Mens legis spectat ad utilitatem, qua variante, variatur: ratio legis, cum sit ad factum conformatio, spectat ad honestatem, quae aeterna est*” (De uno Universi juris principio et fine uno, LXXXI, 1720).

Pertanto, negare l'adeguamento alla realtà come elemento essenziale di qualsiasi percorso ermeneutico trasforma la legge positiva in strumento di arbitrio del potere legislativo⁵.

Proprio perché la legge tributaria non è uno strumento arbitrario del legislatore⁶, è necessario analizzare la *causa impositionis*⁷, e ciò al fine di verificare l'equità del tributo.

L'analisi della *causa impositionis* costituisce un utile strumento ermeneutico coerente con il complesso di tutti i principi e valori dell'ordinamento giuridico tributario, il cui fine è quello non tanto di assicurare la massima discrezionalità al legislatore, quanto piuttosto di garantire un'equa contribuzione delle persone alle spese pubbliche.

Che l'analisi della *causa impositionis* abbia come scopo quello di verificare l'equità dei tributi e quindi la loro legittimità, è chiaro se solo si pensa che i tributi costituiscono il semplice strumento utilizzato dall'ordinamento per raggiungere i suoi fini. Quest'ultimo, utilizzando le parole di Tommaso d'Aquino, consiste nella "vita buona", ovvero nella garanzia di "*tutti i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali*" (art. 2 della Cost.).

Pertanto, tributi iniqui non sono compatibili con il fine dell'ordinamento giuridico. E i tributi sono iniqui se non sono compatibili, con il fine dell'ordinamento giuridico, le *causae impositionis*, ovvero la causa finale, la causa formale, la causa materiale, la causa efficiente.

2. Causa finale

A proposito della causa finale, va ricordato che, nella storia, il tributo si è sempre distinto dalla rapina o dal saccheggio, caratterizzate dalla coazione, perché il tributo costituisce un atto di giustizia partecipativa a finalità distributiva. In concreto il tributo deve essere considerato un fenomeno sociale, un mezzo necessario a tutela del bene comune⁸. In altre parole la causa finale del tributo è il bene comune, che rappresenta il ponte logico tra tributi e spese pubbliche.

⁵ Javier Hervada, *op. cit.* pp. 77 e ss.

⁶ Va detto che un simile argomento (l'arbitrarietà del legislatore) vale anche nell'ipotesi di legislatore democraticamente eletto. Infatti, anche in questo caso, senza limiti esterni alla sua discrezionalità, il legislatore si può porre come tiranno. La minoranza di un paese pluralistico è parte del paese stesso ed è quindi ingiusto che vengano infranti i diritti inviolabili delle persone, sebbene appartengano alla minoranza.

⁷ Sul tema del metodo causale applicato al tributo, interessante ai fini ricostruttivi AMATUCCI, *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino*, Diritto e Pratica Tributaria, 3/2013, pp. 477 e ss.

⁸ Tommaso d'Aquino, *Summa Theologica*, I-II, q. 95 a 3. Ibidem q. 96 a. 4 "*Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet lex lata non excedit potestatem ferentis; et ex forma, quando scilicet secundum aequalitatem proportionis imponuntur subditis onera in ordine ad bonum commune. Cum enim unus homo sit pars multitudinis, quilibet homo hoc ipsum quod est et quod habet, est multitudinis, sicut et quaelibet pars id quod est, est totius. Unde et natura aliquod detrimentum infert parti, ut salvet totum. Et secundum hoc, leges huiusmodi, onera proportionabiliter inferentes, iustae sunt, et obligant in foro conscientiae, et sunt leges legales*".

Pertanto, se da una parte, secondo un pensiero comunemente accettato, la scelta di istituire i tributi spetta alla politica, la causa finale può rilevare all'atto dell'impiego delle risorse finanziarie. Infatti, com'è noto, ai sensi dell'art. 81, comma 3 Cost., “*ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte*”. Pertanto, le risorse finanziarie pubbliche, come appunto quelle che derivano dai tributi, possono essere impiegate solo in virtù di atti aventi forza di legge, le cui finalità devono essere conformi al complesso di tutti i principi e valori costituzionali. In caso contrario, le leggi sarebbero incostituzionali.

Pertanto, poiché l'attività impositiva svolge un ruolo strumentale rispetto alle altre attività pubbliche, la causa finale dell'imposizione va verificata, in concreto, analizzando la costituzionalità degli atti aventi forza di legge che utilizzano le risorse provenienti dai tributi.

3. Causa efficiente

Per causa efficiente si intende la legge istitutiva del tributo.

Come già specificato in precedenza, la legge istitutiva del tributo è quella naturale, per quanto attiene al perché, al titolo dell'imposizione. Infatti, appartiene alla natura umana partecipare alla società, contribuire al suo sviluppo. Ciò in quanto, la persona, pur mantenendo la sua individualità, è parte di quella Comunità, da un lato, partecipa, dall'altro è destinatario anche di parte di tutto quanto la Comunità distribuisce per attuare la giustizia.

La legge positiva, ai sensi dell'art. 23 Cost.⁹, deve perciò essere emanata dall'autorità avente la funzione legislativa¹⁰, riconoscendo, da una parte, la naturale funzione finanziaria svolta dal contribuente, determinando, dall'altra, la misura, equa, della sua contribuzione¹¹.

4. Causa formale

La contribuzione alle spese pubbliche costituisce un atto di giustizia partecipativa con finalità distributiva. Infatti, l'atto di distribuire i beni comuni spetta a chi presiede la Comunità (*ad praesidentem communibus bonis*), ma la giustizia distributiva (*iustitia distributiva*) appartiene anche a chi è parte della Comunità¹².

⁹ “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”.

¹⁰ Sul punto Tommaso d'Aquino I-II, q. 90, art. 4 “*potest colligi definitio legis, quae nihil est aliud quam quaedam rationis ordinatio ad bonum commune, ab eo qui curam communitatis habet, promulgata*”.

¹¹ *Ibidem*, q. 96, articolo 4 “*Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet lex lata non excedit potestatem ferentis*”.

¹² *Ibidem* II-II q. 61, art. 1 ad 3. Il concorso alle spese pubbliche non rappresenta un atto di “**giustizia distributiva**”. Infatti, gli atti distributivi si fondano sul dovere originario di solidarietà della Comunità, nel suo complesso, nei confronti dei propri *cives*, mentre il concorso alle spese pubbliche costituisce un *munus*, un impegno responsabile, personale, volontario e gratuito che il *civis* compie allo scopo di concorrere alla

Perché questa relazione tra Comunità e i suoi membri sussista in un'ottica di finalità distributiva, occorre che anche la contribuzione sia giusta e non arbitraria. In altre parole, non è ragionevole che la giustizia distributiva si realizza attraverso una contribuzione ingiusta.

Pertanto, è necessario collegare la contribuzione alla persona. In questo, il contributo dato al pensiero giuridico tributario da Tommaso d'Aquino è enorme, perché ha introdotto principi di civiltà come l'eguaglianza della proporzione (*unicuique secundum aequalitatem proportionis*) e le possibilità di ciascuno (*secundum suam possibilitatem, ad facultatem agentium*).

Proprio con riferimento al principio di proporzionalità, va segnalato, in via incidentale, che Tommaso d'Aquino e la sua analisi giuridica ne hanno approfondito gli aspetti applicativi come strumento di equità¹³. La modernità delle considerazioni e delle riflessioni di Tommaso d'Aquino, è dimostrato dal fatto che il principio di proporzionalità è stato poi posto a fondamento del diritto comunitario. In particolare, sulla base del principio di proporzionalità, si pone un limite all'arbitrio dell'autorità attraverso un giudizio sulla legittimazione, sull'adequatezza e quindi sull'equità di una sanzione o di un obbligo in rapporto ai fini perseguiti¹⁴. Così facendo, si evita che l'obbligo o la sanzione sia più oneroso o più lieve di quanto ragionevolmente necessario per conseguire lo scopo¹⁵.

Tornando all'analisi della funzione finanziaria del cittadino, ovvero del suo *munus*, esso non può pregiudicare la possibilità di realizzare sé stesso, violando i suoi diritti fondamentali, come riconosciuto dall'art. 2 della Cost.¹⁶. E ciò come già detto più volte, perché il fine dell'ordinamento tributario non è quello di imporre tributi.

Ma non solo, poiché la contribuzione alle spese pubbliche costituisce un atto di responsabilità, un *munus*, che si pone accanto agli altri *munera*¹⁷, non si capisce la ragione per cui l'esercizio

realizzazione della finalità della Comunità o *rei publicae*. Analizzando poi le cause del concorso alle spese pubbliche (unitamente, in generale, a tutte le forme di cooperazione al bene comune), esso rappresenta un atto di **“giustizia partecipativa a finalità di distribuzione”**, perché ha il suo fondamento giuridico non nello scambio degli equivalenti (**“giustizia commutativa”**) né nella legge (**“giustizia legale”**), ma in un fatto ben preciso, di rilevanza giuridica: il cittadino è parte della comunità con cui condivide l'impegno (*cum - munus*) di perseguire il bene comune.

¹³ In verità l'idea del principio di proporzionalità, unitamente a quello di sussidiarietà era presente già in Aristotele (*Ethica Nicomachea*, Libro V, p. 3, 4 e 5).

¹⁴ Con sentenza del n. 10 dell'11 febbraio 2015, la Corte costituzionale ha posto rilievo, ai fini della incostituzionalità di un tributo (la c.d. *Robin Tax*), sotto il profilo della irragionevolezza e inadeguatezza, la **“inidoneità della manovra tributaria a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire”**.

¹⁵ Tesauro, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012, p. 109.

¹⁶ *Contra* Gallo, Ragioni del fisco, etica e giustizia della tassazione, pp. 106-107.

¹⁷ In particolare si tratta di funzioni di rilievo pubblico, che il cittadino svolge in modo distinto dallo Stato-persona e che sono connesse (i) alla responsabilità di assistenza e educazione, nascenti dal matrimonio, nei confronti dei famigliari (artt. 29 e ss), nonché (ii) alla gestione della previdenza e assistenza da parte delle casse previdenziali privatizzate (art. 38, 4 comma), (iii) all'iniziativa economica (art. 41), (iv) alla titolarità del diritto

degli altri *munera* debba essere impedito e pregiudicato a causa di un altro *munus*, ovvero della contribuzione alle spese pubbliche. Oltretutto il contribuente coopera al bene comune, svolgendo gli altri *munera*, ovvero compiendo servizi a favore della Comunità, garantendo un beneficio anche finanziario alla Comunità. Non considerare i *munera* dei contribuenti, nel loro complesso, è perciò irragionevole e non trova conferma neppure nel dato letterale della nostra carta costituzionale.

A corollario di questa affermazione, risulta evidente l'ambito e la portata del dovere del legislatore, il quale, esercitando il suo *officium* di misurare la contribuzione alle spese pubbliche ai sensi del combinato disposto degli art. 23 e 53 della Costituzione, deve rispettare la causa formale.

La causa formale consiste dunque (i) nella misura della contribuzione alle spese pubbliche, che deve essere proporzionale al suo fine (ovvero il bene comune), e (ii) in uno strumento di giustizia, da valutare sulla base di criteri soggettivi (*ad facultatem agentium*)¹⁸.

In concreto, il principio di proporzionalità nel diritto tributario consiste nel giudizio di ragionevolezza (i) tra la misura del tributo, stabilità dalla legge positiva, e (ii) l'effettivo e reale scopo di bene comune che attraverso la contribuzione del cittadino si intende perseguire¹⁹.

di proprietà e alla sua funzione sociale (art. 42), (v) alla cooperazione, (vi) alle Banche (art. 47), (vii) al diritto di voto (art. 48), (viii) alla difesa della patria (art. 52) e, infine, (ix) a tutte le attività di interesse generale svolte in ossequio al principio di sussidiarietà.

¹⁸ Tommaso d'Aquino, *op. cit.*, I-II, q. 95, art. 5: "...quod uniuscuiusque rei quae est propter finem, necesse est quod forma determinetur secundum proportionem ad finem; sicut forma serrae talis est qualis convenit sectioni; ut patet in II Physic. Quaelibet etiam res recta et mensurata oportet quod habeat formam proportionalem suae regulae et mensurae. Lex autem humana utrumque habet, quia et est aliquid ordinatum ad finem; et est quaedam regula vel mensura regulata vel mensurata quadam superiori mensura; quae quidem est duplex, scilicet lex divina et lex naturae, ut ex supradictis patet. Finis autem humanae legis est utilitas hominum; sicut etiam iurisperitus dicit. Et ideo Isidorus in conditione legis, primo quidem tria posuit, scilicet quod religioni congruat, inquantum scilicet est proportionata legi divinae; quod disciplinae conveniat, inquantum est proportionata legi naturae; quod saluti proficiat, inquantum est proportionata utilitati humanae. Et ad haec tria omnes aliae conditiones quas postea ponit, reducuntur. Nam quod dicitur honesta, refertur ad hoc quod religioni congruat. Quod autem subditur, iusta, possibilis secundum naturam, secundum consuetudinem patriae, loco temporisque conveniens, additur ad hoc quod conveniat disciplinae. Attenditur enim humana disciplina primum quidem quantum ad ordinem rationis, qui importatur in hoc quod dicitur iusta. Secundo, quantum ad facultatem agentium. Debet enim esse disciplina conveniens unicuique secundum suam possibilitatem, observata etiam possibilitate naturae (non enim eadem sunt imponenda pueris, quae imponuntur viris perfectis); et secundum humanam consuetudinem; non enim potest homo solus in societate vivere, aliis morem non gerens. Tertio, quantum ad debitas circumstantias, dicit, loco temporisque conveniens. Quod vero subditur, necessaria, utilis, etc., refertur ad hoc quod expediat saluti, ut necessitas referatur ad remotionem malorum; utilitas, ad consecutionem bonorum; manifestatio vero, ad cavendum nocumentum quod ex ipsa lege posset provenire. Et quia, sicut supra dictum est, lex ordinatur ad bonum commune, hoc ipsum in ultima parte determinationis ostenditur.

¹⁹ Amatucci, *Ibidem*, pp. 483. Secondo questo autore, proprio "il ricco contenuto della causa formale del tributo, elaborato da San Tommaso, rappresenta le fondamenta su cui è stato costruito negli otto secoli successivi il principio di capacità contributiva".

Va detto, infine, che proprio in base all'analisi della causa formale della contribuzione, il giudizio sulla proporzionalità e sull'adeguamento del tributo rispetto alle possibilità di ciascuno deve essere espresso anche valutando l'idoneità della persona a concorrere al bene comune. Pertanto, un tale giudizio non si restringe solo al presupposto che la manifesta, come il reddito, il patrimonio e il consumo dei beni, ma deve considerare essenziale, ai fini della misurazione della contribuzione, l'esercizio, da parte del cittadino, di altre funzioni, *munera*, di rilievo pubblico, cooperando al bene comune²⁰.

Il giudizio sull'eguaglianza tra diversi contribuenti deve essere dunque ampio. In concreto, deve essere verificata la realtà del contribuente, al fine di comprendere se in concreto i fatti-indice di capacità contributiva concorrono al bene comune (per esempio finanziando la famiglia, la funzione sociale della proprietà), oppure producono danni al benessere materiale (inquinamento, danni alla salute etc.) e spirituale (gioco d'azzardo, pornografia etc).

5. Causa materiale

La causa materiale è rappresentata dal presupposto che concretamente fa scattare l'applicazione del tributo²¹.

È chiaro che l'individuazione del presupposto deve essere coerente con la causa formale. Pertanto, il presupposto deve essere scelto nel rispetto di questi principi di eguaglianza della proporzione e dell'adeguamento alle possibilità di ciascuno.

Tutto ciò ha dei risvolti pratici importanti. Infatti, un tributo è equo, se il suo presupposto è segno di un'idoneità a contribuire alle spese pubbliche. Al contrario, come già espresso a proposito dei criteri di adeguamento del tributo rispetto alle possibilità di ciascuno, un'attività, se ha una finalità coincidente con il bene comune, non può essere gravata da tributo. Ciò in quanto, privare di risorse quell'attività a causa del pagamento dei tributi può costituire un evento dannoso non solo per l'attività ma soprattutto per il bene comune.

Da tali premesse consegue l'attuale concetto di discriminazione qualitativa dei redditi²².

A questo punto, dopo aver analizzato gli aspetti essenziali delle concause della contribuzione delle spese pubbliche, è chiaro perché nell'interpretazione delle leggi tributarie occorre esaminare proprio la causa del tributo, ovvero le sue concause, con ciò arricchendo il contenuto del principio di capacità contributiva.

²⁰ *Ibidem*, p. 484

²¹ Amatucci, *Ibidem*, pp. 486-487.

²² *Ivi*.

Pertanto, l'interprete delle leggi tributarie non può limitarsi all'esegesi delle disposizioni normative, ma deve andare oltre: deve conoscere la realtà in cui il fenomeno tributario si manifesta. Tutto ciò restituendo allo studio scientifico del diritto tributario una dimensione scientifico realista. La scienza giuridica tributaria è infatti una forma di prudenza (*iuris prudentia*), rappresentata da un sapere essenzialmente pratico, consistente nell'abilità della ragione attraverso la quale, partendo dalla conoscenza delle cause che determinano i comportamenti sociali, si individuano i criteri idonei a definire, per il contribuente, la giusta misura dalla contribuzione alle spese pubbliche²³.

Pertanto, lo scopo dell'interprete consiste non solo nel chiarire la volontà del legislatore tributario, ma soprattutto nella conoscenza del modo corretto da parte del contribuente di esercitare il suo particolare *munus*, la sua funzione finanziaria.

Ciò in quanto spetta al giurista conoscere come attribuire a ciascuno la giusta misura della sua contribuzione alle spese pubbliche²⁴; mentre al legislatore spetta definire gli aspetti generali e la finalità dell'ordinamento giuridico²⁵ (e quindi anche di quello tributario), e non può prevedere ogni accadimento oltretutto l'applicazione concreta della legge tributaria.

Alla luce di questa ricostruzione, l'interprete delle leggi tributarie può quindi far ricorso al principio dell'effetto utile²⁶, che impone un'interpretazione delle disposizioni funzionale al raggiungimento delle sue finalità. In particolare, ricostruendo la *ratio*, che consiste nella sintesi delle concause del tributo, è possibile comprendere il contenuto logico-giuridico caratterizzato principalmente dalle finalità economiche e sociali, nel cui ambito si costruisce il significato della legge²⁷.

Oggi, tutto questo non accade.

In particolare, l'attuale dottrina²⁸ non dà rilevanza alle *causae impositionis*, e soprattutto alla causa formale, ovvero alla rispondenza della contribuzione alle spese pubbliche alle possibilità del singolo e all'uguaglianza della proporzione al fine di realizzare un sistema tributario, equo, in virtù del quale l'individuo interagisce con la Comunità.

Al contrario, è equo che la legge tributaria si applichi al caso concreto, se risulta che gli effetti che conseguiranno, coincideranno con i fini economici e sociali perseguiti dalla legge medesima.

²³ Javier Hervada, *op. cit.*, p. 64.

²⁴ *Ibidem*, p. 79.

²⁵ *Ibidem*, pp. 90 e ss.

²⁶ Principio elaborato dal diritto comunitario, cfr Tesauro, *op. cit.* p. 109, nota 15.

²⁷ *Ibidem*, p. 491.

²⁸ Per tutti, cfr. Gallo, *Le ragioni del Fisco, etica e giustizia nella tassazione*, *op. cit.*

Il sindacato di legittimità costituzionale di una legge tributaria presuppone perciò l'analisi degli effetti economici e sociali da essa prodotti²⁹.

Ovviamente l'analisi deve essere giuridica, pur rispettando i canoni del movimento dell'analisi economica del diritto.

** Avvocato Tributarista a Roma, Dottore di ricerca in Diritto Costituzionale e Diritto Costituzionale Europeo*

15 maggio 2015

²⁹ Sul punto va detto che un simile metodo di interpretazione delle norme tributarie viene già adottato dalla giurisprudenza e dall'amministrazione nell'ipotesi dell'abuso del diritto.