

# Proprietà e imposizione fiscale

Franco Gallo

**SOMMARIO:** 1. – Alcune premesse storiche sul rapporto tra proprietà e imposizione fiscale; 1.1. – Dal liberismo ottocentesco allo Stato di diritto e allo Stato sociale del Novecento; 1.2. – Gli anni Novanta e il rilancio del neo-liberismo fiscale; 1.3. – Le reazioni all’orientamento neo-liberista; 2. Le interrelazioni tra proprietà, diritti sociali e fisco nell’attuale assetto costituzionale; 3. – La proprietà e i tributi nel diritto comunitario e nella CEDU; 4. – Alcune brevi conclusioni.

## 1. – Alcune premesse storiche sul rapporto tra proprietà e imposizione fiscale

Nell’era contemporanea il tributo come istituto giuridico trova, nella successione storica, diverse giustificazioni a seconda che le politiche economiche degli Stati siano improntate all’uno o all’altro dei due tradizionali e più importanti filoni dell’ideologia liberale: quello, liberista classico, più incline a privilegiare i diritti proprietari a fronte dell’interesse pubblico al prelievo e a svalutare l’intervento statale, regolatore e di mediazione; quello, all’opposto, egualitario e welfaristico, repulsivo del modello dello “Stato minimo” e rivalutativo delle regole fiscali distributive (e redistributive) rispetto ai diritti proprietari medesimi.

### *1.1. – Dal liberismo ottocentesco allo Stato di diritto e allo Stato sociale del Novecento.*

In Italia, come nel resto d’Europa, l’orientamento che abbiamo definito “liberista classico” è stato seguito dagli Stati liberali pre-unitari dell’Ottocento, quando, sulla spinta dell’individualismo possessivo lockeano, era dominante la teoria e la pratica del *laissez faire* e del *laissez passer*. All’epoca, non erano ammesse incisive intrusioni dello Stato nella società civile e nell’istituto proprietario, si identificava la persona con i diritti proprietari e il patrimonio dell’individuo aveva una propria naturale legittimazione morale. In nome della liberazione dell’individuo dall’oppressione dello Stato Leviatano, si ripudiava e si considerava ingiusta ogni forma di “prestazione imposta” che non fosse ispirata al criterio del “beneficio”: non costituisse cioè, in un’ottica contrattualistica, remunerazione del godimento di pubblici servizi resi ai privati.

Coerentemente con tale filosofia, in quell’arco storico si è perciò attribuita all’imposizione una funzione meramente commutativa e il tributo ha assunto, in termini economicistici, soprattutto la forma e la sostanza del corrispettivo di un servizio pubblico

divisibile, ovvero della tassa. Questa conclusione era del resto inevitabile, dato che a quell'epoca la divaricazione tra pubblico e privato, tra Stato e società borghese e la tutela assoluta della libertà individuale, da una parte, imponevano allo Stato di limitarsi a correggere gli estremi dello stato di natura e a tutelare la sicurezza pubblica e la proprietà individuale; dall'altra, gli vietavano sul piano economico-finanziario sia di acquistare e conservare capitali, sia di controllare i conti dei privati, sia di gestire industrie e commerci.

In questa visione oppositiva dei diritti di libertà – e, in particolare, dei diritti di proprietà privata – il possesso e la gestione dei mezzi di produzione erano, perciò, lasciati alla società e all'automatismo dei fattori di mercato. E se un qualche intervento pubblico doveva avvenire a favore del privato, esso andava “ripagato” attraverso la richiesta di un tributo, appunto, “corrispettivo”. Quando eccezionalmente (ad esempio, in tempo di guerra o in prospettiva di una guerra) erano richiesti tributi diretti, essi erano approvati dai rappresentanti della categoria cui apparteneva chi era chiamato a pagarli. E lo slogan *no taxation without representation* era normalmente inteso – sarebbe meglio dire sociologicamente percepito – dai contribuenti non (ancora) come uno strumento di democrazia atto a dar loro voce in politica, ma essenzialmente nel senso negativo che “le tasse imposte senza consenso erano un tipo di confisca che distruggeva i diritti proprietari”.

Il secondo filone del pensiero liberale – e cioè il pensiero rivalutativo del ruolo sociale dello Stato e della sua funzione di riparto e redistributiva – ha cominciato a riscuotere qualche debole consenso in Italia solo verso la fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento, soprattutto dopo la creazione dello Stato unitario, trovando poi la sua definitiva affermazione dopo la seconda guerra mondiale. Con l'abbandono delle teorie contrattualistiche e l'avvento dello Stato democratico di diritto, infatti, ha preso piede l'idea di uno Stato meno neutrale e più articolato, per certi versi più vicina (sotto il profilo della funzione distributiva e di mediazione) e per altri più lontana (sotto il profilo della gamma dei doveri di “protezione” dei diritti cui lo Stato medesimo deve attendere) dai classici paradigmi smithiani dello Stato liberale impositore.

In un primo momento e fino all'avvento del fascismo, lo Stato si presenta ancora come garante delle situazioni giuridiche soggettive della persona ed ha, perciò, tra le sue funzioni più importanti quella di far rispettare i diritti proprietari, senza darsi eccessivo carico di quelli sociali. La peculiarità di questa fase storica sta però nel fatto che esso, pur continuando ad avere la funzione di assicurare il rispetto di tali diritti proprietari, nella sua autorità di Stato titolare a sua volta di un diritto (“naturale”) di imposizione, è tuttavia abilitato a limitarli, a condizione che ciò avvenga con il consenso dei cittadini incarnato nella

legge. È solo in un secondo momento, dopo la parentesi autoritaria e corporativa fascista e la seconda guerra mondiale, che – sulla spinta anche del pensiero solidaristico cattolico – si verifica un’ulteriore evoluzione istituzionale, la quale, in relazione alle aumentate esigenze sociali, porta ad estendere la funzione di garanzia dello Stato ai diritti positivi di libertà e a fare, perciò, emergere con chiarezza il suo ruolo distributore dei carichi pubblici (anche) a mezzo della tassazione. Si impone così il modello dello Stato sociale, che può ritenersi tuttora predominante.

Nell’ultimo ventennio si sono tuttavia riproposti con grande forza in Italia – a livello sia scientifico che di polemica politica – contrari orientamenti liberisti, di ceppo soprattutto nordamericano, i quali hanno trovato un favorevole *humus* nella generale riprovazione delle politiche assistenziali eccessivamente dispendiose degli anni settanta e ottanta e nella forte richiesta di minore pressione fiscale, di più mercato e di superamento della crisi fiscale dello Stato attraverso la forte riduzione delle spese sociali.

### *1.2. – Gli anni Novanta e il rilancio del neo-liberismo fiscale.*

I richiamati orientamenti liberisti, pur non potendo giungere – per evidenti ragioni sia storiche che economiche e politiche – a mettere in crisi il modello dello Stato sociale e, perciò, a riportare il tributo al superato schema ottocentesco di prelievo-controprestazione, hanno comunque fornito nuovi argomenti per sminuire la funzione distributiva dell’imposizione ed apprezzare i criteri del beneficio e della proporzionalità rispetto a quello della progressività.

Il recupero di questa visione della finanza pubblica ha trovato sul piano culturale la sua linfa soprattutto nell’aggiornamento di quelle tradizionali teorie economico-filosofiche sopra ricordate, che vedono nel tributo un fattore di alterazione del diritto fondamentale di proprietà, a sua volta considerato base ed espressione della persona e della sua libertà individuale e limite, solo eccezionalmente valicabile, alla tassazione. Tali correnti di pensiero considerano, in particolare i diritti proprietari come libertà pre-politiche e pre-istituzionali, traducentisi sul piano giuridico in una «sorta di pretesa ostile verso terzi» da parte del soggetto che ne è titolare e in un certo qual modo indipendenti dal loro riconoscimento costituzionale. Di conseguenza, intendono il rapporto tra l’individuo-proprietario e la collettività prevalentemente in senso naturalistico, antisolidaristico e antiegalitario. L’individuo, con tutti i suoi attributi patrimoniali, sarebbe – naturalmente e in senso anche morale – un atomo a-istituzionale e la sua appartenenza alla collettività non avrebbe alcun

senso in termini di responsabilità collettiva, non esistendo quest'ultima come principio di regolazione sociale e, nemmeno, come criterio di riparto dei carichi pubblici.

Trasferite sul piano della *tax policy*, queste impostazioni – che hanno trovato terreno fertile dopo la seconda guerra mondiale soprattutto negli U.S.A. e, di rimbalzo, in alcuni paesi europei – non si limitano a riconoscere e a garantire i diritti proprietari e a respingere il modello dello Stato sociale, ma affermano anche il diritto originario e naturale (e, quindi, fondamentale) dell'individuo all'intangibilità della sua proprietà e alla conservazione della maggior parte dei frutti del suo lavoro, «concedendo» all'ente pubblico di prelevare, attraverso lo strumento del tributo, solo quanto è strettamente necessario per finanziare il costo della tutela della proprietà stessa e l'offerta dei beni pubblici classici (servizi giudiziari, polizia, difesa), e poco altro ancora. Lo Stato impositore, in altri termini, rilevarebbe solo sul piano della competenza tecnocratica, essendo esso – quanto alla scelta dell'oggetto dell'imposizione – subordinato al limite soggettivo dei diritti proprietari, dei quali la persona del contribuente è, appunto, *naturaliter* titolare e che solo le leggi, anch'esse naturali, del mercato possono valorizzare. La conseguenza della svalutazione del ruolo dello Stato e degli altri enti pubblici dotati di autonomia tributaria è che, nella sostanza, si tende a considerare l'imposizione come fondata sul consenso dell'individuo e, cioè, come un'"autolimitazione" della persona titolare dei fondamentali diritti di proprietà e di libertà.

### *1.3. – Le reazioni all'orientamento neo-liberista.*

A questa rediviva visione minimalista dell'intervento pubblico – tutta fondata sul binomio secco libertà-proprietà e, quindi, svalutativa della funzione mediatrice e redistributiva dello Stato – si sono contrapposte quelle teorie liberali che sono a fondamento della nascita dello Stato sociale. Queste teorie, pur non disconoscendo l'importanza dei diritti proprietari quali garanzia delle libertà individuali, hanno insistito sulla necessità di sganciare tali diritti dalla persona e di considerarli una mera conseguenza di leggi, anche fiscali, che hanno come fine pure la tutela di altri rilevanti valori sociali ed economici. Da ciò facendo derivare un'idea della proprietà come istituto fondato sul criterio dell'appartenenza, ma nello stesso tempo legato ad un sistema complesso di obbligazioni sociali e rispondente al principio di giustizia distributiva.

In questo contesto 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 la libertà stessa, e in ciò sta la funzione promotrice del tributo medesimo nell'ottica dell'equo riparto (e, quindi, anche redistributiva).

Alla base di queste rinnovate affermazioni del pensiero liberale più evolute sulla sottomissione dei diritti proprietari alle regole «ragionevoli» anche fiscali, sta in particolare, in termini di giudizi di valore, l'idea che una società che fosse ancora fondata sul mito della (intangibilità della) proprietà e fosse priva degli interventi di uno Stato (re)distributore, si ridurrebbe inevitabilmente a una società senza coesione sociale, senza considerazione dei rapporti interpersonali e con scarsa formazione di capitale umano. Cosa sarebbe, in effetti, questa società nei paesi industrializzati se si ragionasse – come ragionavano i liberisti dell'Ottocento e ragionano ora i neoliberalisti degli anni novanta – esclusivamente in un'ottica naturalistica e di autoreferenzialità del mercato e in termini di «Stato minimo» e di assoluta prevalenza (e non di bilanciamento) dei diritti proprietari rispetto a quelli sociali? Cosa sarebbe, in particolare, questa società se con lo Stato di diritto e con quello sociale non si fosse invece fondato il riparto dei carichi pubblici sui principi di equità e di giustizia distributiva in luogo dei principi commutativi e di tutela integrale della proprietà? Cosa sarebbe accaduto se non si fosse tentato di superare i fallimenti, le imperfezioni e il malfunzionamento del mercato medesimo attraverso la fissazione di regole che ne garantiscano quantomeno l'efficienza? E soprattutto: quale situazione sociale avremmo oggi e di quale libertà godremmo se attraverso l'intervento pubblico regolatore non si fosse promossa l'equità di quello che gli economisti chiamano lo scambio fiscale e non si fossero garantiti, insieme ai diritti proprietari, anche i cosiddetti diritti «presi sul serio», e cioè i diritti di libertà dai bisogni essenziali?

Queste domande retoriche che si pone il più progredito pensiero liberale trovano una chiara rispondenza in alcune recenti autorevoli interpretazioni della dottrina sociale della Chiesa cattolica in tema dei rapporti fra Stato, bene comune e imposizione. Tra di esse, la più indicativa di una visione del fisco come bene pubblico e come strumento di distribuzione è forse quella che si coglie nell'intervento della commissione «Giustizia e Pace» della diocesi di Milano, presieduta nel 2000 dal cardinale Carlo Maria Martini. In un contributo presentato dallo stesso cardinale si legge, infatti, che il fisco è: «[...] equo quando, da una parte, fa sì che individui e gruppi identici o simili vengano trattati in maniera la più possibile uguale o analoga e, dall'altra, che chi è in condizioni di sostenere un sacrificio più elevato contribuisca in proporzione, secondo criteri ragionevolmente progressivi, a ciò che è richiesto dal bene comune dell'intera collettività [...]. Il cittadino contribuente e i gruppi sociali o territoriali di cittadini-contribuenti sono consapevoli che, se pagano più di quanto ricevono, altri individui e gruppi ne traggono – in modo trasparente e il più possibile conforme all'equità e alla solidarietà – un beneficio da ciò che è Stato pagato».

In questo contesto ci si è anche chiesti se abbia ancora senso, nell'assetto attuale delle democrazie europee, parlare di diritti naturali alla distribuzione delle risorse in nome della incomprimibilità e dell'assolutezza dei diritti proprietari. E a tale domanda si è data l'unica risposta logicamente possibile sia nell'ottica, laica, del più genuino pensiero liberale che in quella, religiosa, del pensiero cattolico: e cioè che i diritti proprietari appartengono sì alla persona, ma non sono connaturati ad essa e identificati con essa, essendo il frutto non di leggi di natura, ma di «convenzioni legali» definite sul piano delle scelte politiche. Essi vanno riconosciuti e tutelati, ma nel contempo anche sganciati dalla persona medesima e bilanciati, conformati ed intrecciati con regole e leggi disegnate dallo Stato per garantire – in sede di riparto dei carichi pubblici tra i consociati che hanno potenzialità economica – altri diritti, altri valori e altre forme di ricchezza immateriale espressi dalle società pluraliste, come il benessere generale e la sicurezza delle aspettative. È, insomma, sotto l'aspetto «sociale» della giustizia distributiva che una mano pubblica modernizzata costituisce la migliore garanzia per rispondere – attraverso lo strumento della contribuzione fiscale – alla nuova pressante richiesta di *welfare* dei cittadini; senza con ciò dover rinunciare al valore della proprietà privata e ai vantaggi competitivi della libera economia di mercato.

## **2. Le interrelazioni tra proprietà, diritti sociali e fisco nell'attuale assetto costituzionale**

Non è difficile rendersi conto che le considerazioni finora svolte sulla non identità tra proprietà e persona e sull'indissolubilità del regime legale delle tasse da quello di un *welfare* ragionevole e da quello della proprietà esprimono valori ben presenti nella cultura e nell'ordinamento italiani. Rappresentano, anzi, lo sfondo etico e il *background* culturale della Costituzione italiana.

Anticipando per certi versi e, comunque, andando in parallelo con gli orientamenti liberali di cui abbiamo dato finora conto, i Costituenti hanno infatti operato nel '48 la scelta di riconoscere e garantire – con gli articoli 42 e 43 Cost. – i diritti proprietari quali essenziali strumenti dell'autonomia privata; nei limiti, però, delle «decisioni politiche di potere» imposte (anche) dalle esigenze di finanziamento della spesa pubblica e sociale. Essi, in altri termini, sono in linea di principio sottratti nell'*an* alle decisioni delle maggioranze e devono essere, pertanto, costituzionalmente «fissati», riconosciuti e tutelati nel loro nucleo essenziale. Ma, al pari degli altri diritti economici e di quelli sociali, non sono in alcun modo predefiniti nel *quantum*, essendo nel loro contenuto disponibili e «decidibili», con diverse gradazioni, in

virtù sia delle stesse regole costituzionali che li riconoscono sia delle altre regole stabilite con legge ordinaria dalle maggioranze politiche.

Senza entrare nel dibattito sulla natura dirigistica o interventista degli articoli 42 e 43 Cost. che sottolineano la funzione sociale della proprietà (e sul loro essere o meno frutto di un consapevole compromesso tra tradizione liberale, solidarismo cattolico e dirigismo socialista), nessuno ora dubita che, ai sensi di questi articoli, i diritti proprietari non sono essi stessi un limite alla legge. È quest'ultima, invece, che li riconosce, li qualifica e ne determina i contenuti e la portata anche ai fini sociali, oltre che di interesse generale e di pubblica utilità, avendo come fine quello di garantire una loro ragionevole tutela e, nel contempo, rendere compatibile lo sviluppo economico con un ordine sociale «giusto». Nell'ordinamento italiano, la *ratio* della tutela della proprietà quale diritto soggettivo non è tanto la personalità, come il ricordato pensiero neoliberista tende a sostenere, quanto la funzionalità del sistema socio-economico.

Questa idea è ben resa da L. Mengoni. Nel suo classico saggio su *Proprietà e libertà*<sup>1</sup>, tale autore – che è Stato giudice costituzionale e in tale veste ha concorso a scrivere alcune importanti sentenze in tema di proprietà – afferma, infatti, che «La funzione sociale deve essere pensata insieme con il concetto di proprietà come elemento qualificante della posizione di proprietario. [...] Nella visuale del pensiero funzionale il rapporto tra libertà della proprietà e funzione sociale si presenta non come un'antinomia, che può risolversi in una compressione della libertà fino ad annullarla, ma come rapporto tra due funzioni concorrenti all'interno di un medesimo ambito operativo: la funzione di partecipazione del singolo al sistema delle decisioni economiche e la funzione di omogeneizzazione dell'interesse individuale con l'interesse generale. Scopo della riserva di legge statuita dall'art. 42 è la composizione delle due funzioni in una organica unità istituzionale operante quale strumento di integrazione sociale». In questo contesto – prosegue l'autore – «l'art. 42 garantisce la proprietà privata non più come diritto fondamentale della persona delimitante una sfera privata libera da intromissioni del potere politico, bensì come diritto di partecipazione alla organizzazione e allo sviluppo della vita economica. [...] Tale articolo non garantisce la proprietà per sé sola, come spazio riservato alla libertà individuale fine a se stessa, bensì in funzione della libertà politica, “come un elemento dell'emancipazione politica”».

---

<sup>1</sup> In *Riv. crit. dir. priv.*, 1988, p. 455.

La giurisprudenza della Corte costituzionale italiana conferma e presuppone questa interpretazione. Da una parte, infatti, non dubita che vi sia una garanzia costituzionale di esistenza del diritto di proprietà privata quale diritto soggettivo (v. soprattutto le sentenze nn. 6 del 1966, 20 del 1967, 55 e 56 del 1968 e 252 del 1983); dall'altra, però, accetta prudentemente un'idea storicizzata della variabilità, limitabilità e comprimibilità del contenuto (minimo) di tale diritto in relazione al ragionevole bilanciamento compiuto dal legislatore tra il diritto medesimo e gli interessi ad esso contrapposti, nei diversi casi e momenti storici (e nel rispetto del principio di proporzionalità agli scopi protetti da realizzare)<sup>2</sup>.

In coerenza con il richiamato pensiero liberale, nella nostra Costituzione i diritti proprietari sono dunque inseriti in un contesto istituzionale nel quale non prevalgono in modo assoluto né sugli altri diritti economici né, tanto meno, sui diritti civili e sociali. Sono, invece, il frutto di un sistema legale determinato dalla Costituzione e da ogni altra norma atta a garantire libertà e a sancire responsabilità individuali e collettive, con la conseguenza che, in presenza di valori contrapposti di indole sociale meritevoli di particolare protezione, essi – pur mantenendo una loro essenziale connotazione – possono essere bilanciati con questi valori e conseguentemente possono essere affievoliti. Non sussiste, infatti, nell'ambito costituzionale italiano alcun divieto stringente e assoluto, per la legge statale, di restrizione del diritto proprietario (come sembra, invece, accadere nell'ordinamento tedesco, con l'art. 14 della Costituzione).

Nel disegno costituzionale italiano questi diritti possono, perciò, essere “compressi” in via legislativa sia dal limite interno della funzione sociale che da quello esterno dell'interesse generale. Con l'importante avvertenza, però, che nel caso di espropriazione previo indennizzo di cui all'art. 42 Cost., in quello di limitazione senza indennizzo della

---

<sup>2</sup> Esprime questa impostazione la sentenza n. 252 del 1983 (presidente: Elia, estensore: Saja), laddove afferma che l'art. 42, secondo comma, Cost. «non ha, come pure si è sostenuto da una parte della dottrina, trasformato la proprietà privata in una funzione pubblica. Ciò inequivocabilmente risulta dal suo preciso tenore: “La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti”. La Costituzione dunque ha chiaramente continuato a considerare la proprietà privata come un diritto soggettivo, ma ha affidato al legislatore ordinario il compito di introdurre, a seguito delle opportune valutazioni e dei necessari bilanciamenti dei diversi interessi, quei limiti che ne assicurano la funzione sociale. Indubbiamente detta funzione, con il solenne riconoscimento avuto dalla Carta fondamentale, non può più essere considerata, come per il passato, quale mera sintesi dei limiti già esistenti nell'ordinamento positivo in base a singole disposizioni; essa rappresenta, invece, l'indirizzo generale a cui dovrà ispirarsi la futura legislazione».



proprietà di intere categorie di “beni privati di interesse pubblico”<sup>3</sup> e in quello di espropriazione di imprese di cui al successivo art. 43 Cost., la “compressione” è disciplinata da questi stessi articoli e avviene per raggiungere lo scopo, bilanciato e costituzionalmente garantito, di interesse generale e di pubblica utilità; che è come dire per realizzare l’obiettivo di fare acquisire al potere pubblico un bene avente caratteristiche tali da renderlo rispondente all’interesse generale. Nel caso invece dell’imposizione fiscale, la “compressione” avviene ugualmente, ma attraverso lo specifico, più intrigante e invasivo strumento di prelievo costituito dal tributo. Ed avviene allo scopo – ben diverso dal punto di vista funzionale – di attuare il precetto costituzionale dell’art. 53 Cost.; e cioè di realizzare (non certo una espropriazione senza indennizzo, ma) il riparto solidaristico dei carichi pubblici a titolo di concorso alle spese pubbliche e sociali, avendo come limite invalicabile solo il rispetto del principio di uguaglianza quale base e fondamento del principio di capacità contributiva. Da questo punto di vista, si può ben dire, a conferma di quanto finora osservato, che in via astratta e generale il riparto dei carichi fiscali risponde al principio di giustizia distributiva, senza che la garanzia costituzionale della proprietà di cui all’art. 42 Cost. possa esplicitare, in termini di limiti intrinseci, alcuna diretta influenza sull’individuazione dei parametri di legittimità delle scelte legislative effettuate *ex artt. 53 e 3 Cost.*

È in questo contesto che i Costituenti hanno selezionato, costituzionalizzandoli, i diritti civili e sociali che lo Stato – quale portatore di fini che trascendono quelli dei singoli – deve garantire a tutti i cittadini insieme ai (e, se del caso, a “riduzione” dei) diritti proprietari, per consentir loro una esistenza libera e dignitosa per sé e per la propria famiglia (art. 36 Cost.). Tali diritti atterritoriali sono determinati dallo stesso Stato nei loro livelli essenziali ai sensi dell’art. 117, comma 2, lettera *m*), si basano sui principi fondamentali di uguaglianza

---

<sup>3</sup> A questa categoria di beni fa riferimento la Corte costituzionale nelle sentenze n. 20 e 62 del 1967 e n. 55 del 1968 per giustificare, in relazione alla clausola della funzione sociale contenuta nell’art. 42 Cost., la limitazione del diritto proprietario senza obbligo di indennizzo. In particolare, la sent. n. 55 è chiara nell’affermare che «senza dubbio ... secondo i concetti, sempre più progrediti, di solidarietà sociale resta escluso che il diritto di proprietà possa venire inteso come dominio assoluto ed illimitato sui beni propri, dovendosi invece ritenerlo caratterizzato dall’attitudine di essere sottoposto, nel suo contenuto, ad un regime che la Costituzione lascia al legislatore di determinare. Nel determinare tale regime, il legislatore può persino escludere la proprietà privata di certe categorie di beni, come pure può imporre, sempre per categorie di beni, talune limitazioni in via generale, ovvero autorizzare imposizioni a titolo particolare, con diversa gradazione e più o meno accentuata restrizione delle facoltà di godimento e di disposizione». Solo con riguardo alle imposizioni a titolo particolare la Corte esclude che esse possano avvenire senza indennizzo. Afferma, infatti, al riguardo che dette imposizioni «non possono mai eccedere, senza indennizzo, quella portata, al di là della quale il sacrificio imposto venga a incidere sul bene, oltre ciò che è connaturale al diritto dominicale, quale viene riconosciuto nell’attuale momento storico».

(art. 3) e solidarietà (art. 2) e, attraverso la mediazione di questi princìpi, sono invalicabili anche dalle stesse norme comunitarie relative alla libertà di concorrenza e di mercato (potendo eventualmente assurgere a controlimiti opponibili alla applicazione di queste ultime). Compongono, insomma, ciò che viene chiamata l'“organizzazione sociale e solidaristica dello Stato”, costituendo l'essenza sociale delle pubbliche spese oggetto di riparto, alle quali, secondo il precetto funzionale dell'art. 53 Cost., correlato all'art. 3 Cost., ciascuno deve concorrere versando le imposte in ragione della propria capacità contributiva. Essi si risolvono principalmente nel diritto al lavoro (art. 4), nel diritto alla salute, comprensivo del diritto all'ambiente salubre, e in quello degli indigenti alle cure gratuite (art. 32 Cost.), nel diritto di ogni cittadino ad un livello minimo di reddito e a fruire dei mezzi adeguati alle sue esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia e disoccupazione involontaria (art. 38) e, infine, nel diritto di tutti all'istruzione, con il conseguente impegno dello Stato di garantire ai capaci e ai meritevoli, anche se privi di mezzi, il diritto di raggiungere i gradi più alti degli studi (art. 34).

La legislazione ordinaria si muove ciclicamente verso il restringimento o l'estensione di questi diritti civili e sociali, ampliando o scarnificando di conseguenza il diritto di proprietà (soprattutto) attraverso lo strumento fiscale. Il che può dar luogo a fenomeni – ben noti alla storia economica (anche) attuale dell'Italia e di altri paesi occidentali – di “crisi fiscale dello Stato sociale”, sotto il profilo sia dell'eccesso della spesa per i diritti sociali sia della carenza delle entrate funzionali agli stessi. Ma non mette necessariamente in crisi l'impianto costituzionale che la maggior parte di questi paesi si è dato con la forma delle costituzioni rigide, quanto alla tutela e al finanziamento dei diritti civili e sociali medesimi. Gli eccessi del legislatore in un senso o nell'altro sono, infatti, solo frutto delle scelte politiche, più o meno azzardate, legate alla contingenza economico-finanziaria e non la conseguenza patologica e permanente della correlazione necessaria che le singole costituzioni istituiscono tra spesa sociale e suo finanziamento a mezzo tributi. Spetta, in altri termini, solo alla politica di sciogliere, all'interno del quadro costituzionale “dato”, i momenti di tensione tra liberalismo costituzionale e democrazia sociale e di adeguare allo schema giuridico di protezione dei diritti – sia sociali che proprietari – quello politico di democrazia sociale. Così come spetta esclusivamente alla politica di comporre il conflitto tra i diritti individuali “negativi” di protezione dello *status quo*, come sono i diritti proprietari, e i diritti sociali che rivendicano la redistribuzione delle risorse.

È in questo quadro che assume spiccato rilievo funzionale il potere legislativo di imposizione quale presupposto necessario per la sussistenza dello Stato in quanto collettività

organizzata e, in via ancor più generale, quale collegamento di base, logico e funzionale (e non solo ideologico), tra Stato di diritto e Stato sociale. Tale collegamento differenzia il tributo dalle altre prestazioni imposte di cui all'art. 23 Cost. e trova il suo fondamento e il suo limite esclusivamente nei ricordati valori organizzanti della società medesima, espressi dai più volte richiamati principi costituzionali di uguaglianza sostanziale e di solidarietà. Esso consente, in termini più strettamente tecnico-giuridici, di completare e arricchire positivamente in senso teleologico la definizione comunemente data del tributo come *obligatio ex lege*, evidenziando la sua funzione di strumento di distribuzione, tra i soggetti che compongono la comunità, degli oneri corrispondenti alla soddisfazione (mediante attività od opere) di interessi alla comunità stessa direttamente riferibili.

### **3. – La proprietà e i tributi nel diritto comunitario e nella CEDU**

Non si può non dar conto in questa sede del fatto che, contrariamente alla netta scelta operata dalla Costituzione italiana, la normativa comunitaria fornisce una risposta abbastanza ambigua alla domanda che ci siamo posti nei precedenti paragrafi circa il lato da cui deve pendere la bilancia dei diritti proprietari e di quelli sociali e le possibilità di un loro equo bilanciamento.

In effetti, la Carta dei diritti fondamentali della UE (la c.d. Carta dei diritti di Nizza), nel sottolineare con il suo art. 17 la natura fondamentale del diritto di proprietà sulla falsariga dell'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU, si limita a riconoscere come unico limite del diritto di proprietà quello esterno dell'interesse generale e della pubblica utilità<sup>4</sup>, senza fare alcun riferimento al limite interno della funzione sociale indicato dall'art. 42 Cost.

Con la disposizione dell'art. 52, paragrafo 3, la Carta sembra anzi fissare a livello comunitario una regola di carattere generale che, se anelasticamente e autonomamente interpretata, potrebbe prestarsi, a prima vista, a disgiungere piuttosto che a connettere e bilanciare i due tipi di diritti. Tale disposizione, nella prima parte del suo par.3, stabilisce che

---

<sup>4</sup> L'art. 17 della Carta di Nizza e l'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU sono quasi identici. L'art. 1 del Protocollo dispone espressamente che "Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principî generali del diritto internazionale". A sua volta, l'art. 17 della Carta ripete nella sostanza questa formula prevedendo che "Ogni individuo ha il diritto di godere della proprietà dei beni che ha acquisito legalmente, di usarli, di disporne e di lasciarli in eredità. Nessuno può essere privato della proprietà se non per causa di pubblico interesse, nei casi e nei modi previsti dalla legge e contro il pagamento in tempo utile di una giusta indennità per la perdita della stessa. L'uso dei beni può essere regolato dalla legge nei limiti imposti dall'interesse generale".

il significato e la portata dei diritti fondamentali contenuti nella Carta di Nizza sono uguali a quelli dei corrispondenti diritti garantiti dalla CEDU<sup>5</sup> e, nella seconda parte, che tale equivalenza può essere superata solo se «il diritto dell'Unione concede una protezione più estesa» del diritto fondamentale in considerazione<sup>6</sup>. Ed è questa seconda parte che è sembrata a taluno offrire un qualche argomento per sostenere che il diritto fondamentale di proprietà deve, nelle intenzioni dei redattori della Carta, «precedere» sempre i diritti sociali (che sarebbero diritti fondamentali “suscettibili di affievolimento”); con la conseguenza di precludere ai legislatori nazionali la possibilità di bilanciare i diritti proprietari medesimi con quelli sociali, sul presupposto che la limitazione che ne può conseguire si risolverebbe in una riduzione di tutela rispetto a quella CEDU, riduzione non ammessa dallo stesso art. 52, par. 3. Con l'ulteriore possibile conseguenza, implicita, di ridurre anche i limiti che il Fisco può imporre alla proprietà ai fini di finanziamento dei diritti sociali medesimi.

Questa conclusione è forse un po' troppo radicale e comunque, nella sua absolutezza, di difficile applicazione concreta alle politiche fiscali e sociali nazionali. A prescindere che la Carta non ha ancora un valore giuridicamente vincolante, resta il fatto che dallo stesso combinato disposto dei suoi articoli 17 e 52, par. 3, parrebbe desumersi solo la volontà del legislatore comunitario di trattare il diritto proprietario come un prezioso, importante strumento dell'autonomia privata (e, soprattutto, dell'impresa), e non come una naturale ed originaria situazione di dominio esclusivo delle cose, mal sopportante limiti sociali e tollerante solo quei limiti tributari necessari alla tutela della proprietà medesima e al finanziamento di alcuni servizi pubblici essenziali. Da tali disposizioni e dagli invalicabili (anche per il diritto comunitario) principi costituzionali di solidarietà ed uguaglianza, risulta piuttosto che la proprietà è sì un diritto fondamentale comunitario, ma pur sempre un diritto fondamentale *sui generis*. A differenza di altri diritti dell'uomo, essa è, infatti, comprimibile non solo se sussistono le ragioni di interesse pubblico e generale indicate dal richiamato

---

<sup>5</sup> Così recita l'art. 52, par. 3, prima parte: “Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli contenuti dalla suddetta convenzione”.

<sup>6</sup> Con riferimento al diritto di proprietà, l'applicazione di questa generale disposizione dovrebbe comportare letteralmente, da una parte, l'attribuzione in via di principio a tale diritto della stessa natura di diritto personale fondamentale che esso ha secondo la CEDU e, dall'altra, la possibilità che la sua disciplina diverga da quella CEDU solo “in meglio”; il che equivale a dire che è consentito incorporare nella disciplina dell'istituto proprietario tanto la giurisprudenza in tema di proprietà della Corte di Strasburgo quanto quella della Corte di Lussemburgo, alla condizione che tale incorporazione avvenga solo nel senso di diminuire (e non aumentare) le limitazioni al diritto di proprietà.

articolo 17 della Carta, ma anche quando il suo bilanciamento con i diritti sociali sia eventualmente richiesto dai suddetti principi fondamentali di solidarietà ed uguaglianza fissati dagli artt. 2 e 3 Cost., che sono poi gli stessi principi su cui si fondano i diritti sociali da bilanciare e la funzione tributaria da esercitare per il loro finanziamento.

È probabilmente per queste ragioni che i redattori della Carta non si sono preoccupati di porsi il problema dell'applicazione dell'articolo 52, par. 3, ai fini fiscali e si sono ben guardati dal fornire una esplicita risposta all'ulteriore problema dei limiti del finanziamento a mezzo tributi dei diritti sociali a scapito dei diritti proprietari. Hanno preferito lasciare tali problemi impregiudicati a livello comunitario, rimettendone la soluzione all'apprezzamento dei legislatori nazionali, con il solo astratto *caveat* della sottolineata natura fondamentale del diritto proprietario. Nell'attuale situazione, essi non avrebbero potuto fare diversamente, considerato che – come appena detto – il finanziamento con lo strumento fiscale del *welfare state* è coperto costituzionalmente dai richiamati principi di solidarietà ed uguaglianza e che, in ogni caso, nell'ordinamento comunitario vige, almeno per ora, l'indiscutibile principio della preservazione dei sistemi tributari nazionali, che rimette al solo legislatore interno la scelta circa i criteri distributivi fiscali incidenti sulla proprietà. Questo principio, del resto, è dato per presupposto dal secondo paragrafo dello stesso art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU, laddove viene sottolineato – con la prudenza e la sana empiria proprie delle normazioni internazionali di principio – che «le disposizioni sulla protezione della proprietà non devono comunque portare pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per [...] *assicurare il pagamento delle imposte* [il corsivo è nostro], di altri contributi o delle ammende».

Del resto, la neutralità di questa posizione comunitaria trova anche una spiegazione sistematica e teleologica se si colloca la disciplina della proprietà contenuta nella Carta nel diverso sistema assiologico proprio del Trattato comunitario. Un sistema, cioè, che: *a)* guarda più alla proprietà mobiliare e dematerializzata – per intenderci, a quella proprietà «circolante nel mercato» – che a quella fondiaria; *b)* induce utilitaristicamente a funzionalizzare in modo esplicito la proprietà medesima ai soli obiettivi comunitari di tutela della concorrenza, dell'impresa e del mercato; *c)* di conseguenza, non può che trascurare di considerare l'ulteriore specifico profilo della correlazione tra il tributo, l'incisione della proprietà e il fine di riparto dei carichi pubblici e sociali perseguito dai legislatori interni.

#### 4. – Alcune brevi conclusioni

Nonostante le sottolineate ambiguità del diritto comunitario, le considerazioni che precedono consentono di dare in termini costituzionali una soddisfacente definizione della funzione del tributo, rispettosa dei principi di uguaglianza e solidarietà e frutto di un bilanciamento di tali principi con il diritto di proprietà. Pare abbastanza evidente, infatti, che la negazione dell'identità strutturale tra la persona e i diritti di proprietà dovrebbe portare a ritenere che i tributi non possono essere valutati sul piano costituzionale avendo solo riguardo al criterio soggettivo di appartenenza, e cioè al loro impatto sulla proprietà privata. Come si è visto, la Costituzione italiana mette bene in evidenza che i tributi dovrebbero invece considerarsi parte inestricabile di un moderno sistema complessivo di diritti proprietari, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, ad espandere, tutelare e proteggere: giustizia o ingiustizia nella tassazione dovrebbe, dunque, solo significare giustizia o ingiustizia in quel sistema dei diritti proprietari e di mercato che risulta (anche e non soltanto) dal regime di tassazione.

Seguendo questo approccio, la tassazione andrebbe depurata da quei significati egoistici che portano ad interpretare la capacità contributiva personale come garanzia assoluta della persona assoggettata a tassazione e, quindi, della «mia proprietà» in quanto connaturata alla persona medesima. Nella diversa ottica solidaristica ed egualitaria – fatta propria dalla Corte costituzionale italiana – il prelievo tributario non si pone, infatti, come potenzialmente repressivo della persona e dei suoi diritti individuali libertari e non è giustificato dal solo fatto che il relativo gettito è diretto a proteggere tali diritti e a remunerare i servizi pubblici essenziali resi dall'ente pubblico. E ciò perché nelle società liberal-democratiche e nella maggioranza delle moderne Costituzioni la persona non si identifica più con l'*homo oeconomicus* – e, perciò, essenzialmente con i suoi diritti proprietari e, in genere, con ogni titolo legittimo di possesso, nati prima, senza e perfino contro lo Stato e la società – ma va considerata nella sua complessità di essere politico, sociale e morale, inserito come individuo in un contesto istituzionale e astrattamente idoneo a concorrere alle pubbliche spese per il solo fatto di porre in essere un presupposto espressivo di una posizione di vantaggio economicamente valutabile.

Sotto un profilo funzionale, il tributo non è, quindi, solo un *premium libertatis* cioè l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma, in un mondo disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento di giustizia distributiva che, secondo le diverse opzioni politiche, lo Stato (e gli enti dotati di autonomia politica e finanziaria) ha a disposizione – insieme agli

altri strumenti di politica economica – per conformare i diritti proprietari, per correggerne le distonie e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela dei diritti sociali. Esso deve essere, perciò, valutato soprattutto in funzione della sua efficacia nel perseguire, in armonia con le politiche della spesa, scopi sociali legittimi di realizzazione di un ordine proprietario e socio-economico «giusto».