



Università degli Studi di Cagliari
Facoltà di Scienze Economiche, Giuridiche e Politiche
Corso di Laurea in Amministrazione e Organizzazione – Classe L 16

Capacità Contributiva
Art.53 Cost.

Relazione di
Gabriele Piseddu

INDICE:

1. L'art.53 della Costituzione e i lavori preparatori dell'Assemblea costituente.
2. Capacità contributiva, principio solidaristico e principio di uguaglianza. Dimensione individuale e dimensione sociale del principio.
3. La nozione giuridica di capacità contributiva: la forza economica soggettiva e la forza economica oggettiva
4. Capacità contributiva, limiti quantitativi alla contribuzione e progressività
5. "attualità" ed "effettività" della capacità contributiva. La tassazione al "netto" e i costi di reato
6. Capacità contributiva e risoluzione concordata delle controversie: sulla disponibilità dell'obbligazione d'imposta.

1. L'art.53 della Costituzione e i lavori preparatori dell'Assemblea costituente.

Ai sensi dell'art. 53, comma 1, Cost. «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*»; per il comma 2 «*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*».

L'art. 53 è inserito nel titolo IV dedicato ai “rapporti politici”. In questo modo si è inteso sottolineare come la capacità contributiva esprima, anzitutto, un criterio ordinatorio dei rapporti tra consociati e tra consociati e Stato: criterio di salvaguardia dei loro diritti ma, al contempo, fondamento del loro dovere contributivo, alla stessa stregua di altri doveri, come quello di voto, il dovere di difesa della Patria, il dovere di fedeltà alla Repubblica e di obbedienza alla Costituzione e alle leggi.

Sussiste nello Statuto Albertino del 1848 una forma differente di ciò che ora possiamo intendere come capacità contributiva, che tuttavia, non veniva citata come tale e riguardava l'art.25 del suddetto Statuto: tutti i regnicoli dovevano contribuire ai carichi dello Stato nella proporzione dei loro averi.

La capacità contributiva è nozione anzitutto economica e, come formula normativa, comparve per la prima volta nei lavori preparatori della Costituzione, in una proposta nel corso della seduta del 16 novembre 1946 della prima sottocommissione della Commissione per la Costituzione. La proposta non venne approvata, tuttavia nelle dichiarazioni di voto, venne riconosciuta la necessità di prevedere in Costituzione una specifica disposizione riguardante le prestazioni patrimoniali imposte.

L'Assemblea costituente si occupò dell'argomento nella seduta del 23 maggio 1947. In quella sede, venne riproposto il principio di capacità contributiva come criterio fondante la contribuzione obbligatoria per «tutti quanti partecipano alla vita economica, sociale o politica dello stato».

Durante il dibattito, tuttavia, l'Assemblea non si soffermò tanto sulla nozione in sé di **capacità contributiva**: di essa, infatti, si parlò di “formula tecnicamente preferibile” rispetto alla nozione di “averi”, adottata nello Statuto albertino, e a quella di “mezzi”, contemplata nella Costituzione della Repubblica di Weimar. Piuttosto, l'Assemblea si preoccupò di un profilo, per così dire, contenutistico di detta capacità. Dalla lettura dei resoconti si desume con chiarezza come il timore dei costituenti, fosse quello di evitare che l'imposizione colpisse chi possedeva soltanto «un minimo necessario al soddisfacimento delle esigenze inderogabili della vita». Il tema delle esenzioni fu a lungo dibattuto. Alla fine, prevalse la proposta, di evitare l'inserimento in Costituzione di un'autonoma previsione su questo tema, e non perché non fosse condivisa l'esigenza di preservare da imposizione quelle minime ricchezze, ma perché si ritenne che, a questo fine, fosse già sufficiente il principio di capacità contributiva. Principio che contiene «in germe già l'idea delle limitazioni e delle esenzioni per il fatto che colui il quale dovrebbe contribuire non ha capacità contributiva ed in tali condizioni senza dubbio si trova chi non ha il minimo indispensabile per vivere».

La discussione, sempre in assemblea, si appuntò, poi, sul criterio della progressività.

2. Capacità contributiva, principio solidaristico e principio di uguaglianza. Dimensione individuale e dimensione sociale del principio.

Il principio in esame costituisce espressione di una regola fondamentale che presiede la ripartizione dei tributi tra i consociati. Per la Corte costituzionale il suo ambito applicativo, però, deve essere limitato alle sole imposte, con esclusione, quindi, dei tributi c.d. *commutativi*.

Visto come criterio di riparto dei carichi pubblici, il principio ha un doppio volto: da un lato vincola il legislatore a riportare il presupposto oggettivo dei tributi all'attitudine dei singoli e, dall'altro, vincola questi a contribuire alle spese pubbliche in ragione, proprio, della loro attitudine personale; sui limiti al potere di imposizione, sia formale, sia sostanziale, che discendono dal principio.

Il principio, se obbliga i consociati al rispetto del dovere, costituisce contemporaneamente un presidio affinché essi siano tassati - e non sembri un gioco di parole - solo per fatti economici espressivi di capacità contributiva: la commisurazione del carico tributario su ciascun soggetto deve essere parametrata alla sua condizione individuale, senza che su quella commisurazione possano incidere ricchezze da altri prodotte.

Di qui una duplice conseguenza. Non tutti gli elementi espressivi di capacità economica possono essere ripresi come fatti al contempo espressivi di capacità contributiva: così, ad esempio, un reddito minimo, appena sufficiente a garantire una vita libera e dignitosa per il suo possessore e per i suoi familiari, manifesta bensì capacità economica, ma non quella contributiva. La seconda conseguenza è che nessun pregio può essere riconosciuto al c.d. interesse fiscale: tassare alcuno secondo parametri non idonei ad esprimere una capacità contributiva specifica ed effettiva per perseguire un interesse assertivamente predicato come superiore poiché appartenente allo Stato, è incompatibile sia col principio di capacità contributiva, sia col principio d'uguaglianza e con quello di solidarietà, se è vero, com'è da credere, che tutti questi principi non possono adattarsi a presupposti sostanziali "adulterati" da quell'interesse.

La contribuzione obbligatoria ritrae la propria giustificazione dall'idea che il suo assolvimento soddisfi esigenze non individualistiche ma sociali, della collettività organizzata costituita intorno ai diritti dei singoli e delle formazioni sociali: il tributo rappresenta, per questo motivo, adempimento di un dovere inderogabile, in quanto «la ricchezza del soggetto rileva non solo come diritto, ma anche come dovere per la realizzazione di fini comuni»

La ricchezza del singolo non è soltanto privata, ma, in parte, è anche pubblica, poiché "appartenente" allo Stato qualificato come collettività. Il **tributo**, pertanto, è il principale strumento attuativo della distribuzione del carico, al quale si collega l'interesse di "tutti" affinché quel dovere venga assolto dai singoli nella misura da "loro" dovuta. Il principio dettato dall'art. 2, quindi, in primo luogo, deve essere inteso come espressivo del dovere di solidarietà economica gravante sul singolo, perché la qualificazione solidaristica del dovere prende corpo, dovere che, per questo motivo, non può che trovare corrispondenza in un'obbligazione individuale a carattere pecuniario.

Pure incarnato da un'obbligazione di stampo civilistico, il dovere tributario non trova la sua ragione in un rapporto commutativo tra singolo e Stato: non si adempie perché si riceve, ma si adempie perché si partecipa alla stregua di membri di una comunità organizzata e, quindi, si adempie in qualità di corresponsabili delle sue esigenze e della sua sopravvivenza.

Il principio in esame ha anche una faccia più propriamente sociale. Se valutato in questa dimensione, il dovere contributivo perde la configurazione giuridica individuale per assumere quella *uti cives*, riferibile a tutti i componenti della collettività. Il dovere giuridico singolo si diluisce e si fonde nel dovere di tutti e la distribuzione del carico non solo lascia il terreno della singola obbligazione giuridica per entrare nella dimensione macroeconomica e della finanza pubblica, ma può essere perfino guardata, quella distribuzione, dalla prospettiva opposta: anziché dell'imposizione, dalla prospettiva della spesa pubblica.

Il principio, dunque, inserito in una Costituzione che ripudia la concezione liberale della finanza "neutrale" e che, al contrario, si apre al modello della finanza "funzionale", ordina le entrate alla rimozione degli ostacoli economici che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei singoli, impediscono il pieno sviluppo della persona umana, secondo la tavola dei valori espressa nell'art 3, e, per il tramite delle leggi di spesa o di norme impositive di favore (di agevolazione o di esenzione), ordina la politica fiscale e di bilancio al conseguimento di finalità non soltanto tributarie, ma anche redistributive, così del carico, come della ricchezza.

Il principio di eguaglianza, pertanto, trova nella solidarietà il suo "specchio" sostanziale: sono i principi costituzionali letti alla luce dell'art. 2 che danno corpo all'eguaglianza, obbligando, da una parte, a trattare in modo eguale situazioni eguali e, dall'altra, legittimando trattamenti differenziati a petto di situazioni solo apparentemente identiche.

È in questo contesto e sulla base di queste regole che viene in considerazione la problematica delle esenzioni e delle agevolazioni, le quali, proprio alla luce degli art. 2 e 3, si possono giustificare se rivolte a perseguire interessi costituzionalmente rilevanti in grado di "bilanciare" il *vulnus* che, in prima battuta, sembra subire l'eguaglianza formale; e sono sempre quelle norme costituzionali ad impedire disomogeneità di trattamento di situazioni apparentemente difformi, ma sostanzialmente identiche.

In conclusione e utilizzando un'espressione immaginifica, se il principio di solidarietà e quello di eguaglianza si assumono come una costellazione radiante, la quale, per il "naturale" intreccio delle norme costituzionali, ritrae dal principio della capacità contributiva l'impronta economica alla quale poter saldare redistribuzione della ricchezza e ripartizione dei carichi pubblici, agevolazioni ed esenzioni in tanto si giustificano in quanto ad esse corrisponda un interesse di pari grado suscettibile di irradiare, a sua volta e con la stessa intensità dell'art. 53, quella costellazione.

3. La nozione giuridica di capacità contributiva: la forza economica soggettiva e la forza economica oggettiva.

La capacità contributiva apparve, ai primi commentatori, come una “scatola vuota”. La tesi svalutativa del principio, però, non attecchì e la letteratura più attenta, come la giurisprudenza della Corte costituzionale, propose interpretazioni volte a riempire quella “scatola” di contenuti pregnanti.

Il cuore sostanziale del principio è la forza o capacità economica riconducibile ad elementi in grado di esprimerla nella sua oggettività. Ne discende che, mentre non possono essere elevati a presupposto di un tributo fatti non idonei a manifestare una forza simile (così, ad esempio, le connotazioni fisiche di un soggetto, le sue convinzioni ideologiche o religiose, il suo orientamento sessuale, l'appartenenza ad una etnia o altri elementi simili), rimangono senz'altro attratti in quella nozione il reddito, il patrimonio e il suo incremento di valore – indici diretti di capacità contributiva – i consumi, i trasferimenti e gli affari giuridici - indici indiretti di capacità contributiva.

Elementi ulteriori si sono aggiunti in tempi recenti: il valore netto della produzione, posto a fondamento dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Con riguardo al valore netto della produzione il nocciolo del problema è se l'esercizio di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo cui quel valore è riferibile, comportando la nascita dell'obbligazione d'imposta indipendentemente dal reddito, non possa finire per determinare una sorta di confisca parziale del bene, ovvero dell'azienda genericamente intesa, dal quale scaturisce quello stesso valore netto. La questione, dunque, è se il presupposto dell'IRAP esprima una reale attitudine alla contribuzione, oppure se una consimile attitudine si debba ritenere assente poiché il prelievo legato a questa imposta può compromettere, anche solo potenzialmente, l'integrità della fonte, ovvero e in termini ancor più comprensivi, la proprietà individuale.

Il problema richiamato, in linea teorica, non attiene soltanto all'IRAP, ma riguarda, all'evidenza, tutti i tributi e, in particolare, quelli reddituali e patrimoniali, ed anche, sempre in teoria, forme nuove di prelievo radicate su elementi che solo in tempi recenti sono stati messi a fuoco.

Per il principio costituzionale è sufficiente che l'elemento prescelto a presupposto del tributo sia in sé rilevante economicamente o lo sia almeno potenzialmente come produttivo di una ricchezza ulteriore rispetto a quella che esso, elemento, già esprime; potenzialità che gli conferisce una qualità ulteriore, giuridicamente apprezzabile, espressiva, per l'appunto, di una sua oggettiva idoneità alla contribuzione. L'art. 53, ponendo un criterio di ripartizione delle spese pubbliche e affidandosi a tal fine alla capacità contributiva, riprende e consacra il solo criterio in grado di dare a quella capacità una connotazione sostanziale: la *forza economica*. Può essere esteso a numerose ipotesi già note al diritto positivo: non soltanto all'IRAP e alle imposte patrimoniali, ma anche alle accise o imposte di fabbricazione, all'imposta sul valore aggiunto nei casi in cui l'obbligo di versamento del soggetto passivo prescindendo dalla percezione del tributo addebitato in rivalsa, ai redditi tassabili secondo il criterio della “maturazione”, come avviene, tra l'altro, in alcune fattispecie di redditi di capitale e di redditi finanziari, senza voler considerare le ipotesi, numerosissime, di oneri tributari

“indiretti” riconducibili all’assolvimento di obblighi strumentali al procedimento d’imposta.

4. **Capacità contributiva, limiti quantitativi alla contribuzione e progressività.**

Considerare singoli fatti o beni, complessi di beni o altri elementi economici come oggettivamente espressivi di capacità contributiva non significa legittimare una loro tassazione illimitata. Un conto, infatti, è valutare la forza economica che essi esprimono, altra questione sono i limiti quantitativi massimi che la tassazione incontra o deve incontrare, limiti che sono svincolati dalla sussistenza o non sussistenza di una ricchezza idonea al pagamento. Il primo aspetto coincide con la nozione stessa di **capacità contributiva**, valutata in una dimensione puramente *oggettiva*, e riguarda l’attitudine di un bene o di un fatto in quanto tale ad esprimere forza economica suscettibile di essere ricondotta al principio costituzionale. Il secondo aspetto, invece, assumendo come per realizzata quella dimensione oggettiva perché già reputata conforme al comma 1 dell’art. 53, riguarda la capacità contributiva dal punto di vista quantitativo, ossia dei limiti massimi dell’imposizione.

Da quest’ultimo punto di vista, è possibile offrire al limite quantitativo una duplice valenza: come limite collegato alla non tassazione della ricchezza coincidente col c.d. minimo vitale, bensì espressione di una forza economica, ma non di una capacità contributiva. Poiché il prelievo non può determinare l’indigenza, esso si deve arrestare là dove inizia il livello minimo di ricchezza necessaria per condurre una vita libera e dignitosa, pure quando chi ne sia colpito disponga, prima del prelievo stesso, di ricchezze superiori, anche di molto, a quelle coincidenti con quel minimo. In caso diverso ci troveremmo in presenza di un’imposta confiscatoria o ablativa: il tributo subirebbe una trasformazione qualitativa, smettendo i panni suoi propri per indossare quelli della sanzione. E questa conclusione varrebbe non solo se il prelievo intaccasse il minimo vitale, ma anche se, in forza dell’applicazione di aliquote molto elevate, scarnificasse quasi totalmente una ricchezza ad esso assai superiore. Il che, d’altra parte, è vietato anche dalla regola iscritta nell’art. 42, comma 3, Cost.

Si tratta di verificare, allora, se vi è spazio, giuridicamente rilevante, per individuare un criterio cogente di limitazione quantitativa. È possibile che un principio capace di dar sostanza anche ad altri principi costituzionali possa essere ricercato nel comma 2. dell’art.53. La **progressività**, invero, non può essere intesa soltanto come criterio unidimensionale - “dall’alto verso il basso” - di redistribuzione delle risorse e ancor prima dei carichi pubblici a favore dei meno abbienti, criterio o regola che, attraverso un prelievo più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza, garantisce, col meccanismo della spesa pubblica, chi meno ha, soddisfacendo, così, gli interessi protetti dall’art. 2 Cost. e quello alla rimozione degli ostacoli indicato nel comma 2. dell’art. 3.

La progressività come principio esprime un concetto relazionale o di rapporto tra situazioni oggettive e quindi, scavando ulteriormente, esprime l’idea che all’esito dell’imposizione la forbice preesistente tra ricchi e poveri, deve essere bensì ridotta, ma in misura modulare. In misura tale, cioè, da scongiurare l’appiattimento verso il basso di

situazioni originariamente diverse, l'azzeramento delle "diseguaglianze legittime", invece garantite dalla nostra Carta.

Usando parametri di ragionevolezza, tuttavia, e a motivo del concorrere equi ordinato della solidarietà e della proprietà, ripresa nelle sue diverse declinazioni costituzionali, è possibile ritenere rispettato il principio di capacità contributiva solo se la tassazione si arresta ad un livello mediano degli averi o a misure prossime a questo livello.

In conclusione, si verifica la necessità di individuare nel nostro sistema impositivo limiti quantitativi massimi al prelievo, che salvaguardino le esigenze finanziarie della collettività organizzata, ma anche ed al contempo i diritti dei singoli.

5. "Attualità" ed "effettività" della Capacità Contributiva. La tassazione al "netto" e i costi di reato.

Il tributo deve essere riferito ad un fatto idoneo a testimoniare una capacità economica attuale. Esso deve colpire ricchezze che, al momento della tassazione, manifestano attitudine alla contribuzione, seppure si siano formate in tempi precedenti o se ne preveda la produzione in tempi relativamente prossimi alla tassazione medesima.

Quanto, in particolare, alle leggi d'imposta retroattive, pur vietate in linea di principio dall'art. 3, comma 1, l. 27.7.2000, n. 212 (statuto dei diritti del contribuente), esse sono ammissibili, ma ad alcune condizioni che la Corte costituzionale ha stabilito nel corso della sua evoluzione giurisprudenziale:

- il periodo trascorso dalla realizzazione dei fatti espressivi di capacità economica deve essere temporalmente contenuto, secondo una valutazione ispirata alla ragionevolezza;
- gli effetti economici di quei fatti devono permanere, sempre secondo ragionevolezza, nel patrimonio del contribuente;
- la tassazione *ex post* di quelle ricchezze deve essere prevedibile fin dall'inizio, in considerazione delle lacune normative originariamente esistenti nel sistema o a motivo della incerta formulazione della singola disposizione.

Quanto alle modifiche normative in "corso d'anno", sebbene generalmente ritenute ammissibili dalla Corte, l'art. 3 dello Statuto, già richiamato, le vieta espressamente. Pare così essere stata valorizzata la tesi che aveva postulato l'esistenza di un divieto di retroattività anche nel caso di disposizioni che, a periodo d'imposta iniziato, sostituivano il presupposto oggettivo o modificavano singoli fatti rilevanti nella costruzione di quel presupposto o della base imponibile: con simili modifiche, infatti, si «incide, alterandone le connotazioni, sulla capacità contributiva espressa da *fatti* già qualificati sul piano dell'ordinamento e realizzati in funzione di quella disciplina»

Oltre al requisito dell'attualità, la capacità contributiva deve possedere quello della effettività. La Corte costituzionale ha in più occasioni affermato che la tassazione deve cadere su ricchezze effettive, quindi non fittizie.

Il requisito di effettività non comporta il divieto di presunzioni legali. Esse, infatti, se relative e collegate ad elementi inferenziali reali e non presunti, sono senz'altro ammesse. Vero è che la capacità contributiva, per dirsi effettiva, non deve costituire la riproduzione fotografica delle situazioni oggettive per come si sono realizzate nel

pre-giuridico. Quella che si definisce “effettiva” è solo una delle possibili raffigurazioni che la legge intende o può offrire di tale capacità.

Per ciò che concerne gli strumenti “para catastali” di determinazione della ricchezza, collegati a coefficienti o indici, utilizzati in sede d’accertamento per la determinazione del presupposto o della base imponibile, la loro conformità all’art. 53 è vincolata da alcune condizioni: i risultati ai quali conducono devono, anzitutto, rispondere a canoni di ragionevolezza, logicità e normalità; ad essi deve essere possibile opporre una diversa ricostruzione probatoria e le prove a tal fine utilizzabili devono essere possibili e poter assumere concreto rilievo; essi, inoltre, quanto all’accertamento dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo, devono essere assistiti da ulteriori elementi probatori o, almeno, indiziari, così da garantire alla “realtà” contributiva ricostruita per il loro tramite un elevato grado di attendibilità.

Il requisito di effettività, inoltre, impone che la capacità contributiva venga determinata al netto dei costi sostenuti per produrre la ricchezza corrispondente. Sebbene l’ordinamento preveda eccezioni, anche significative, per lo più a motivo di una discriminazione qualitativa degli averi che in tal modo intende fondare, la regola generale rimane quella della “tassazione al netto”, regola che trova la sua più estesa operatività nelle imposte sui redditi.

Il problema sul quale da tempo si discute è se a questo criterio si debba conformare anche la determinazione del reddito prodotto da un’attività reato, ossia e per meglio dire, la determinazione del profitto, prodotto o prezzo del reato che per la legge fiscale può, se non sottoposto a confisca o sequestro penale, rilevare alla stregua di reddito tassabile, a mente dell’art. 14, co. 4, l. 24.12.1993, n. 537.

Ragionando per principi la risposta deve essere negativa. Un elemento che nella realtà pregiuridica è idoneo a manifestare forza economica di spesa, infatti, può non costituire oggetto di conforme valutazione sul piano del diritto. Non tutti i fenomeni astrattamente sintomatici di quella forza possono essere elevati a fattispecie giuridica e la circostanza che essi emergano sul terreno economico non è sufficiente affinché la legge li recepisca e li riconosca. La ragione di questa divergenza è semplice: la legge non è un guanto che calza a qualsiasi fenomeno poiché la forza di spesa di un elemento guardato nella sua matrice originaria deve essere sempre riportata ai principi posti a custodia del sistema

Per il diritto tributario si può qualificare alla stregua di costo la manifestazione di valore, misurata finanziariamente, di un bene o servizio, sostenuto per il perseguimento di interessi giuridicamente protetti riconducibili ad un’attività d’impresa o di lavoro autonomo.

L’art. 2 Cost. rafforza queste considerazioni. Il principio di solidarietà impone di ritenere che la determinazione della capacità contributiva non possa essere condizionata da elementi economici finalizzati al conseguimento di interessi espulsi dalla qualificazione positiva dell’ordinamento. Come si è già detto, dall’art. 2 discende una regola sistematica fondamentale, che consente di dar corpo allo stesso vincolo solidaristico: la regola della redistribuzione di una porzione della ricchezza privata; ricchezza che, se assunta a presupposto dell’imposta personale, conformemente alle regole di determinazione dei redditi d’impresa e di lavoro autonomo, non può che essere stabilita per somma algebrica, comprensiva, come tale, degli elementi negativi (costi o

spese) che concorrono a formarla. È così, è in questo modo che avviene la redistribuzione.

6. Capacità contributiva e risoluzione concordata delle controversie: sulla disponibilità dell'obbligazione d'imposta.

Alcuni strumenti normativi di recente conio finalizzati alla risoluzione concordata delle controversie (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e, soprattutto, mediazione) sembrano andare a scapito di una misurazione più accurata della capacità contributiva "effettiva", per come la si potrebbe determinare con il mezzo storicamente ritenuto preferibile, ossia il processo. Un'analisi più attenta, in realtà, persuade come questa ricostruzione non sia la sola prospettabile. Gli istituti richiamati e in particolare la mediazione tributaria, muovono dall'incertezza di fatto e di diritto che caratterizza la ricostruzione unilaterale e vincolata dell'amministrazione, e dalla contestazione dell'obbligazione momentaneamente cristallizzata nell'atto d'accertamento. Questa incertezza produce, per così dire, un ingorgo di rapporti giuridici e il rischio che quell'ingorgo di rapporti si risolva in ingorgo del processo. La causa della legge, così individuata, è proprio la stessa che legittima la novellata determinazione della pretesa e che diviene, con perfetta coincidenza sul piano concreto, causa in senso giuridico dell'accordo posto in esito alla contestazione.

Stando le cose in questi termini, è manifesto come la capacità contributiva corrispondente a quella nuova determinazione sia l'unica che il diritto recepisce come "vera": non solo la sua "effettività" non è accertabile *ex post* con mezzi ulteriori e diversi, atteso che la sua conformità alla realtà è stata messa definitivamente fuori discussione per via pattizia. Ma, soprattutto, non è possibile, anche astrattamente, verificare la sua maggiore o minore aderenza a quella realtà com'è all'infuori della rappresentazione che ne ha dato l'accordo tra le parti.

Sarebbe discutibile, dunque, sostenere la maggiore effettività della capacità contributiva "misurata" nell'originario atto impositivo o "misurata" nel processo rispetto a quella ricostruita in contraddittorio tra le parti, sol perché determinata, la prima, d'autorità e, la seconda, col filtro della funzione giurisdizionale. Di qui la possibilità di rileggere, inforcando nuovi occhiali d'interpretazione, il principio della indisponibilità dell'obbligazione d'imposta, il quale, pur autorevolmente sostenuto con argomentazioni rigorose, se assunto senza tenere in debita considerazione il mutato quadro normativo di riferimento, rischia di non cogliere proficuamente i mutamenti che stanno alla base del moderno diritto e che alimentano una rinnovata interpretazione dei principi costituzionali.

Del resto, neppure sarebbe convincente contestare questa impostazione invocando gli artt. 2 e 3 e, quindi, richiamando la regola della giusta distribuzione tra i consociati dei carichi pubblici. Anche da questa prospettiva appare discutibile voler ricostruire il significato delle norme or ora richiamate leggendole esclusivamente dall'angolo visuale dell'art. 53 e interpretando questo articolo come espressivo della sola regola alla giusta distribuzione del carico. Non soltanto perché la Corte costituzionale ha già escluso, rispetto a questa disposizione, la sua "monodimensionalità", affermando, con riguardo alle leggi di "condono", che essa ha, per così dire, una doppia faccia: tutrice del

principio di solidarietà e di quello d'eguaglianza, ma anche guardiana dell'interesse primario dello Stato alla riscossione e alla soddisfazione di altri interessi. Ma anche per il concorrere di un altro motivo: perché i principi che s'intendono desumere dagli artt. 2 e 3 non possono che essere in concreto innervati da molteplici interessi costituzionali, anche di diverso contenuto, ma tutti parimenti rilevanti nella definizione dell'assetto normativo con il quale il legislatore intende dar loro tutela e attuazione.

In conclusione, l'art. 2 e l'art. 3 non possono essere letti soltanto col monocolo dell'art. 53, ponendoli in linea su una sorta di asse orizzontale figurato. E non perché ad essi si voglia negare funzione di norme coesenziali all'ordinamento, Piuttosto perché, per riprendere la metafora geometrica in precedenza utilizzata, essi costituiscono il centro di una costellazione radiante di principi e pertanto su di essi si riverberano, per il "naturale" intreccio intessuto dalla Costituzione, altri interessi di pari pregio e rango rispetto a quello alla perequata imposizione; interessi che, nel rispetto della ragionevolezza, proporzionalità, adeguatezza e coerenza intrinseca, possono legittimare, con una preliminare ponderazione generale ed astratta degli interessi compiuta dal legislatore, valutazioni "concordate" in sede di rivisitazione contenziosa dell'obbligazione provvisoriamente determinata nel provvedimento d'accertamento e, dunque, valutazioni dispositive del credito, secondo criteri e regole stabiliti dalla legge, tutti incentrati sull'incertezza dell'esito processuale della lite.

A.A. 2020-2021